



RESUMEN GENERAL.

Partiendo de la tan discutida y luchada aseveración de que el Derecho Tributario goza o se halla investido de una autonomía o características particulares con relación a las demás ramas del Derecho, podemos asegurar pues que el Derecho Tributario posee principios e instituciones propias, aspecto que precisamente constituye el pilar fundamental o la piedra base de la defensa de la antes aludida autonomía del Derecho Tributario.

Tales principios jurídicos propios o particulares de los que goza el Derecho Tributario, deben tener siempre un basamento o soporte constitucional, permitiendo de esta manera dotarles de una jerarquía superior que debe ser respetada y a la cual deberá someterse la normativa interna de menor jerarquía, principios que si bien, de acuerdo al criterio de valiosos tratadistas, no deben ser considerados como creaciones mismas de esta rama del derecho, sino como una derivación de principios y derechos generales previamente consagrados y garantizados en la

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

misma Constitución, no obstante ello constituyen especificidades o adaptaciones propias del derecho tributario, los cuales no obstante las fronteras y peculiaridades propias de las legislaciones de cada uno de los países, han guardado una suerte de armonía o concordancia con aquellos reconocidos doctrinariamente durante toda la evolución del derecho tributario.

PALABRAS CLAVES: Principios, Derecho Tributario, Constitución de la República 2008.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO	
AGRADECIMIENTO	
AUTORÍA	
INTRODUCCIÓN	10
Capítulo I	
EL ESTADO SOCIAL Y EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO	
Estado Social de Derecho	15
Naturaleza del Estado Social de Derecho	18
Importancia del Estado Social de Derecho	19
Estado Constitucional de Derecho	20
Naturaleza del Estado Constitucional de Derecho	24
Importancia del Estado Constitucional de Derecho	25
Capítulo II	
ANÁLISIS DOCTRINARIO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	
Los Principios del Derecho Tributario	30
Principio de Legalidad	31
Principio de Igualdad	34
Principio de Generalidad	39
Principio de Proporcionalidad	41
Principio de No Confiscatoriedad	43
Principio de Capacidad Contributiva	45
Los Principios del Derecho Tributario reconocidos en la Constitución Política del Ecuador de 1998	49
Capítulo III	
LOS NUEVOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO SEGÚN LA VIGENTE CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA	
Análisis de los Principios Tributarios reconocidos en la Constitución de la República del Ecuador vigente	54
Principio de Legalidad	54
Principio de Igualdad	56
Principio de Generalidad	57
Principio de Progresividad	58
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	61
Principio de Eficiencia	62
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	64
Principio de Simplicidad Administrativa	65
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	67
Principio de Irretroactividad	68
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	71
Principio de Equidad	72
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	77
Principio de Transparencia	78
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	80
Principio de Suficiencia Recaudatoria	81
Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	84
CONCLUSIONES	86
RECOMENDACIONES	89
BIBLIOGRAFÍA	90

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

AUTOR:

DR. JUAN PACHECO SOLANO

DIRECTOR:

DR. TIBERIO TORRES RODAS

TITULO:

**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL
DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

Mayo 2010

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DEDICATORIA

La presente tesis está dedicada a las personas con quienes comparto mi vida y son mi razón de vivir y luchar, Mi esposa Tania y mis hijos Mateo David y María Eduarda, por quienes me esfuerzo y busco superarme, día a día.

Los Amo Mucho

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

De manera especial dedico esta tesis a la memoria de mi querida madre Ethna Solano quien siempre supo darme su amor, protección, comprensión, ejemplo y apoyo incondicional en todo proyecto que emprendí y a quien perdí poco antes de emprender este nuevo reto. Madrecita, la Amo y la Extraño Mucho Gracias por todo.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios, pues es él quien nos da la fuerza diaria para luchar y sin quien nada es posible.

De manera especial agradezco a mi querida esposa Tania por el apoyo brindado para la culminación de este reto emprendido, pues sin su apoyo y colaboración no lo hubiera logrado.

Querida Tania, Gracias.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

*De igual forma agradezco a
mí hermano Jaime y a mi
hermana María Edna, a mis
suegros y a todos quienes
siempre me supieron dar
aliento y apoyo para
continuar y culminar este
reto, a todos*

Gracias.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

*Un agradecimiento especial,
para el Dr. Tiberio Torres
Rodas, excelente maestro y
profesional, apreciado amigo
y quien supo brindar sus
valiosos conocimientos e
incalculable apoyo y
colaboración en la dirección
y asesoramiento para el
desarrollo de la presente
tesis.*

Gracias

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

*Los conceptos, ideas y criterios vertidos
en el presente trabajo son de exclusiva
responsabilidad de su autor*

Dr. Juan Carlos Pacheco Solano.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

ÍNDICE

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO

AGRADECIMIENTO

AUTORÍA

INTRODUCCIÓN..... 10

Capítulo I

EL ESTADO SOCIAL Y EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

1.1. Estado Social de Derecho	15
1.2. Naturaleza del Estado Social de Derecho	18
1.3. Importancia del Estado Social de Derecho.....	19
1.4. Estado Constitucional de Derecho	20

DR. JUAN PACHECO SOLANO



1.5.	Natu
raleza del Estado Constitucional de Derecho	
.....	24
1.6.	Importancia del Estado Constitucional de Derecho
.....	25

Capítulo II

ANÁLISIS DOCTRINARIO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1.	Los Principios del Derecho Tributario	30
2.2.	Principio de Legalidad	31
2.3.	Principio de Igualdad	34
2.4.	Principio de Generalidad	39
2.5.	Principio de Proporcionalidad	41
2.6.	Principio de No Confiscatoriedad	43
2.7.	Principio de Capacidad Contributiva	45
2.8.	Los Principios del Derecho Tributario reconocidos en la Constitución Política del Ecuador de 1998	49



Capítulo III

LOS NUEVOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO SEGÚN LA VIGENTE CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

3.1. Análisis de los Principios Tributarios reconocidos en la Constitución de la República del Ecuador vigente	54
3.2. Principio de Legalidad	54
3.3. Principio de Igualdad	56
3.4. Principio de Generalidad	57
3.5. Principio de Progresividad	58
3.6. Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	61
3.7. Principio de Eficiencia	62
3.8. Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	64
3.9. Principio de Simplicidad Administrativa	65
3.10. Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	67

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

3.11.Principio de Irretroactividad	68
3.12.Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	71
3.13.Principio de Equidad	72
3.14.Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	77
3.15.Principio de Transparencia	78
3.16.Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	80
3.17.Principio de Suficiencia Recaudatoria	81
3.18.Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional	84
 CONCLUSIONES	 86
RECOMENDACIONES	89
BIBLIOGRAFÍA	90

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO

INTRODUCCIÓN

Partiendo de la tan discutida y luchada aseveración de que el Derecho Tributario goza o se halla investido de una autonomía o características particulares con relación a las demás ramas del Derecho, podemos asegurar pues que el Derecho Tributario posee principios e instituciones propias, aspecto que precisamente constituye el pilar fundamental o la piedra base de la defensa de la antes aludida autonomía del Derecho Tributario.

Tales principios jurídicos propios o particulares de los que goza el Derecho Tributario, deben tener siempre un basamento o soporte constitucional, permitiendo de esta manera dotarles de una jerarquía superior que debe ser respetada y a la cual deberá someterse la normativa interna de menor jerarquía, principios que si bien, de acuerdo al criterio de valiosos tratadistas, no deben ser

DR. JUAN PACHECO SOLANO



considerados como creaciones mismas de esta rama del derecho, sino como una derivación de principios y derechos generales previamente consagrados y garantizados en la misma Constitución, no obstante ello constituyen especificidades o adaptaciones propias del derecho tributario.

Tales especificidades o adaptaciones de ciertos principios y derechos constitucionales al derecho tributario, han dado origen a los hoy conocidos “principios constitucionales del derecho tributario”, principios que, históricamente a lo largo de los últimos años, no obstante las fronteras y peculiaridades propias de las legislaciones de cada uno de los países, han guardado una suerte de armonía o concordancia con aquellos reconocidos doctrinariamente durante toda la evolución del derecho tributario.

Actualmente, a raíz de la expedición y aprobación de la vigente Constitución de la República del Ecuador, tal armonía en la determinación de esos principios constitucionales del derecho tributario se ha visto

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

aparentemente quebrantada, pues se ha generado una suerte de distanciamiento entre aquellos principios del derecho tributario doctrinariamente reconocidos, con aquellos principios consagrados y recogidos en la Constitución vigente en el país, innovaciones propias que merecerán un análisis individual y particular posteriormente.

Tales innovaciones en los principios del derecho tributario, al ser plasmados con rango de norma constitucional, generan como consecuencia lógica el constituir las nuevas directrices a seguir y los nuevos límites a ser respetados por el poder de imperio del Estado para la creación de tributos, directrices y límites de ese poder de imperio que, con la última reforma constitucional, hacen suponer que han sido ampliados, al haberse introducido como nuevos principios constitucionales del derecho tributario, innovadoras acepciones.

Conocido es, que el régimen tributario de los países, constituye una pieza fundamental como instrumento de

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

política económica de cada gobierno, por ello es factible suponer que tales cambios o innovaciones en los principios constitucionales del derecho tributario establecen una nueva orientación de la política fiscal del país la cual evidentemente se halla enmarcada en esa nueva concepción política del gobierno, habiéndose dado aparentemente, una reorientación en la concepción del modelo económico aplicado en el Estado.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

CAPÍTULO I

EL ESTADO SOCIAL Y EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

Previo a entrar en el análisis central de nuestro trabajo resulta necesario realizar una breve resumen respecto de lo que debemos considerar por “Estado Social de Derecho” y por “Estado Constitucional de Derecho”, para una vez definido y establecido los rasgos principales de una y otra consideración, centrarnos ahí sí en el análisis de los principios constitucionales del derecho tributario, como principios centrales y supremos a los cuales debe someterse el ordenamiento jurídico tributario del país, al haberse establecido plena y claramente esa supremacía y jerarquía de la Constitución dentro de una sociedad.

Para comenzar este punto diremos que con el desarrollo del hombre se generó en sí mismo la necesidad de crear nuevas y más complejas estructuras, ello dio origen en la antigüedad a la *polis* griega y a la *civitas* romana, organizaciones que constituyen el antecedente directo de la

DR. JUAN PACHECO SOLANO



concepción del Estado europeo, antecedente principal e inmediato del hoy conocido Estado moderno.

La palabra “Estado” proviene del latín status (comunidad humana suficiente en sí, con gobierno propio e independiente, supremo en su orden) que en la antigua Roma era usada más bien para designar la situación jurídica de una persona y el conjunto de sus derechos y obligaciones ya sea con respecto a la ciudad (status civitatis – derechos y deberes políticos), a la libertad (status libertatis – derechos y deberes civiles) o a la familia (statuts familiae), acepciones que se alejaban del significado que en la actualidad suele darse a este vocablo; posteriormente a principios del siglo XIV aparecieron los denominados “Etats Généraux” en donde el vocablo estado correspondía a cada uno de los estamentos sociales que la componían¹ (clero, nobleza y estado llano), no obstante, la idea del vocablo “Estado” tal y como se lo conoce hoy en día debió esperar un largo transcurso del tiempo atribuyéndosele a

¹ Mario Justo López, Manual de Derecho Político, Editorial KAPELUSZ S.A., Primera Parte, Capítulo X. El Estado, institución-cuerpo, página 220.



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Maquiavelo, recién en el siglo XVI con su célebre obra “El Príncipe”, el uso de tal acepción de acuerdo a la idea moderna hasta hoy vigente, al comenzar dicho autor su obra con las siguientes palabras “...todos los Estados, todos los dominios que han tenido imperio sobre los hombres han sido repúblicas o principados...”.

Esa idea de Estado no siempre ha sido concebida tal y como hoy se la concibe sino por el contrario ha ido evolucionando conforme se han ido verificando las diferentes etapas o estados por los que el ser humano ha trascendido, evolución del vocablo que posteriormente permitirá hablar del denominado “Estado de Derecho”. Sin embargo, tal y como manifiesta Víctor Manuel Durán² al referirse a las diferentes sociedades en su “Ponencia realizada en la VII Conferencia Latinoamericana de Trabajadores de los Servicios Públicos” al citar al tratadista Lawrence Krader "...hay que hacer notar que todas éstas sociedades tienen alguna forma de gobierno (es decir,

² Víctor Manuel Durán, Ponencia realizada en la VII Conferencia Latinoamericana de Trabajadores de los Servicios Públicos "Estado Social de Derecho, Democracia y Participación" Valle de Bravo, México, 22-25 de abril de 2001 página 9.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



modos de organizar internamente sus asuntos sociales), pero no todas ellas realizan esa función, mediante la forma de gobierno que es el Estado...”.

Ahora bien, como lo reconoce Zavala Egas³ el término “Estado de Derecho” constituye una creación o construcción alemana y proviene del término “Rechtsstaat”, habiendo sido utilizado por primera vez en el año de 1813 por Carl Th. Welcker⁴ quien habló del Estado de Derecho como el “Estado de la Razón”, en donde, ese “Estado de Derecho” es el “Estado del Derecho Racional”, un Estado que realiza los principios de la razón en y para la vida en común de los hombres, es decir, en este punto se comienza a negar la posibilidad de que el Estado sea una creación divina y se pasa a la concepción de que el Estado, en cuanto a sus objetivos y actividades, se limita en la libertad y seguridad de las personas y de la propiedad, en definitiva, el Estado organiza y regula su tarea, según

³ Jorge Zabala Egas, Derecho Constitucional, Tomo II, Editorial EDINO, Sumario I. Estado de Derecho Racional, página 16.

⁴ Carl Th. Welcker, “Die Letzten Gründe von Recht, Staat und Strafe” (Los supremos fundamentos del Derecho, del Estado y las penas), Giessen 1813, libro 1, Capítulo 6, pág. 25



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

principios racionales reconociendo por ende los derechos básicos de la ciudadanía.

En este punto considero necesario recordar al tratadista Guillermo Cabanellas quien sostiene que hablar de “Estado de Derecho” es redundar pues todo Estado, considerado bajo la concepción actual e inclusive toda congregación de personas, inclusive las más primitivas (hordas), per sé, fueron creadoras de derechos o por lo menos de normas de vivir o convivencia, normas que constituyen precisamente ese régimen jurídico dentro del cual los habitantes de una comarca enmarcaban su accionar diario, constituyéndose por ende ese Estado o congregación de personas, en creador de derechos o normas básicas de convivencia; no obstante, no con ello podríamos desconocer o aseverar que regímenes autoritarios o totalitarios constituyen o constituyeron un “Estado de Derecho” pues en ellos, inclusive esas normas básicas de convivencia, fueron vulneradas, quebrantadas o desoídas por quién ejerció el gobierno tirano o autocrático de turno, pasando de normas de convivencia a

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

disposiciones impartidas por el tirano de acuerdo a sus deseos y voluntades, generando un quebrantamiento de esas normas básicas de convivencia aspecto que precisamente dio origen a la moderna concepción del “Estado de Derecho” el que, como tal se institucionaliza por primera vez luego de la Revolución Francesa de 1789, sin que con ello debamos dejar de considerar la existencia de esos antecedentes más antiguos basados en la idea del “Imperio de la ley” recogida en la antigüedad tanto en el derecho romano como en la antigua Grecia donde ya se esbozaron los primeros pasos de esa idea de dominio o preeminencia de la ley frente a la voluntad despótica de sus gobernantes.

Es pues este “Estado de Derecho”, concebido a raíz de la revolución francesa, pero abonado a lo largo de los años por todas esas ideas de preeminencia de la ley y de las normas de convivencia frente a la voluntad del gobernante o líder de turno lo que constituye el punto de partida del cual posteriormente derivarán las acepciones de “Estado

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Social de Derecho” y del “Estado Constitucional de Derecho”.

Estado Social de Derecho. Concepto, naturaleza e Importancia.-

Partamos manifestando que, siguiendo a las constituciones de Querétaro (México 1917) y Weimar (Alemania 1919) en el Estado Ecuatoriano, el Estado Social de Derecho surge o es reconocido a partir de la Constitución Política de la República del año 1929, Carta Magna en la que si bien no constaba de forma literal la denominación de “Estado Social de Derecho”, se consagraba a lo largo de todo el texto constitucional, los principios que caracterizan a este tipo de estado⁵. La inclusión literal de la expresión “Estado Social de Derecho” aparece recién en el Ecuador en la Constitución Política de 1979.

⁵ Art. 4 de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1929 “El Estado Ecuatoriano es democrático y representativo, y su Gobierno, republicano, electivo, alternativo y responsable”



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Según Rafael Aguilera Portales y Diana Rocío Espino Tapia⁶, el concepto jurídico-político previo del Estado Social de Derecho es el de Estado de Derecho, estado de derecho entendido como “...aquel Estado cuyos diversos órganos e individuos miembros se encuentran regidos por el derecho y sometidos al mismo...”⁷, o como “...aquella sociedad políticamente organizada, donde la ley está sobre los gobernantes, y no a la inversa, y por ello rige por igual entre los ciudadanos...”⁸.

Es precisamente sobre la base de la definición del “Estado de Derecho”, que los tratadistas aseguran que se ha ido construyendo el concepto mismo o la definición del Estado Social de Derecho.

Así, para el tratadista Manuel García Pelayo el Estado Social “...parte de la experiencia de que la sociedad dejada

⁶ Rafael Aguilera Portales y Diana Rocío Espino Tapia, Revista Telemática de Filosofía del Derecho, N° 10, 2006/2007, ISSN 1575-7382, “Fundamento, Garantías y Naturaleza Jurídica de los Derechos Sociales ante la crisis del Estado Social de Derecho”, pp. 111-139

⁷ J. Jesús Orozco Henríquez, Diccionario Jurídico Mexicano

⁸ Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

total o parcialmente a sus mecanismos auto-reguladores conduce a la pura irracionalidad y que solo la acción del Estado hecha posible por el desarrollo de las técnicas administrativas, económicas, de programación de decisiones, etc., puede neutralizar los efectos disfuncionales de un desarrollo económico y social no controlado...”⁹, es decir, el Estado Social de Derecho es un Estado regulador con capacidad para estructurar a la sociedad, o más bien dicho re estructurar a la sociedad sustentándose en nuevas bases de justicia distributiva y bienestar social.

A su vez Pérez Luño¹⁰, siguiendo el concepto del alemán Ernst Forsthoff define al Estado Social de Derecho manifestando que “...en el Estado Social de Derecho, los

⁹ Manuel García Pelayo, Estado Social y sus Implicaciones/Evolución del Estado en el pensamiento Político, Editorial Petrel Barcelona, Problemas del Estado Contemporáneo, página 354-355.- Conclusión a la que llega el tratadista como forma de diferenciar al Estado Social del orden político liberal en donde se concebía al Estado y a la Sociedad como sistemas no solo con un alto grado de autonomía sino inclusive de oposición, donde el Estado era concebido como una organización racional orientada hacia ciertos objetivos y valores y dotada de estructura vertical y jerárquica, en tanto que la sociedad era considerada como una ordenación, un orden espontáneo dotado de racionalidad expresada en leyes económicas y de otra índole y de estructura horizontal.

¹⁰ Pérez Luño, A., Los derechos fundamentales, 5ª ed., Tecnos, Madrid 1993. p.193

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

poderes públicos asumen la responsabilidad de proporcionar a la generalidad de los ciudadanos las prestaciones y servicios públicos adecuados para subvenir sus necesidades vitales, es decir, vela por lo que la doctrina alemana ha calificado de procura existencial¹¹...”

Para Elías Díaz¹², el “Estado social de Derecho es un Estado decididamente intervencionista, un Estado activo con un ejecutivo fuerte”.

Según Víctor Manuel Durán¹³ “El Estado Social de Derecho es el Estado que procura satisfacer, por intermedio de su brazo administrativo, las necesidades vitales básicas de los individuos, sobre todos de los más débiles. Distribuye bienes y servicios que permiten el logro de un estándar de vida más elevado, convirtiendo a los derechos económicos

¹¹ “Procura existencial” o “Daseinvorsorge” que para Forsthoft consiste en esa obligación estatal de llevar a cabo las medidas que aseguren al hombre las posibilidades de existencia que no puede asegurarse por sí mismo, en otras palabras, la obligación del Estado de establecer los mecanismos para satisfacer las necesidades vitales de los individuos.

¹² DÍAZ, ELÍAS, Estado de Derecho y sociedad democrática, Taurus, Madrid, (3ªed.), 1998, p. 110.

¹³ Víctor Manuel Durán, Estado Social de Derecho, Democracia y Participación, Ponencia realizada en la VII Conferencia Latinoamericana de Trabajadores de los Servicios Públicos, Valle de Bravo, México, 22 al 25 de abril de 2001, página 25

DR. JUAN PACHECO SOLANO



y sociales en conquistas en permanente realización y perfeccionamiento. Además es el Estado de la integración social en la medida en que pretende conciliar los intereses de la sociedad”

Naturaleza del Estado Social de Derecho.- De las definiciones antes transcritas podemos establecer la naturaleza misma del “Estado Social de Derecho”, al ratificarse que se trata de un Estado eminentemente intervencionista, garantista y proteccionista.

Es un estado en el que impera el principio de legalidad, entendido como el respeto irrestricto o el sometimiento de las autoridades a la letra de la ley.

Es un Estado que busca corregir los desajustes generados por el gobierno que le precedió, en otras palabras se trata de una “...forma de organización estatal encaminada a realizar la justicia social y la dignidad humana mediante la sujeción de las autoridades públicas a los principios,



derechos y deberes sociales de orden constitucional...”¹⁴, es un Estado que no se limita únicamente a asegurar la vida, la propiedad y la libertad sino que se trata de un Estado con una visión más amplia y cuya finalidad es promover la prosperidad de todos los ciudadanos a través de una mejor y más equitativa distribución de las rentas, con una política tributaria que mire la capacidad contributiva de los ciudadanos y un aumento en el campo de prestación de los servicios públicos, garantizando la participación de sus habitantes en la toma de decisiones y la efectividad y respeto de los principios, derechos y deberes consagrados en la ley y en la Constitución del Estado a través inclusive de instituciones de protección permanente de los derechos fundamentales (ombudsman).

Por ello Pablo Lucas Verdú¹⁵ manifiesta que el “...Estado de Derecho actúa como límite y como garantía....”, como límite en cuanto fija una frontera mínima que no se puede rebasar y como garantía en cuanto el respeto a las normas

¹⁴ <http://www.gerencie.com/principio-de-estado-social-de-derecho.html>

¹⁵ Lucas Verdú, Pablo, Lucha por el Estado de Derecho/Studia albornotiana, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1975, página 94



jurídicas es un postulado de cultura que aleja la arbitrariedad y distingue al Estado moderno del Estado absoluto, es en definitiva un Estado que sirvió de apoyo a los derechos públicos subjetivos, convirtiendo a los súbditos en ciudadanos libres.

Importancia del Estado Social de Derecho.- Partamos ratificando lo dicho respecto de que el ‘Estado Social de Derecho’ nace o surge como una respuesta o confrontación al viejo modelo estatal impuesto por el Estado liberal en donde se protegió siempre el individualismo y con ello el abuso y sobreexplotación de la clase dominante (la burguesa) sobre la clase más desposeída (la obrera).

De lo dicho podemos establecer la importancia misma del surgimiento del “Estado Social de Derecho”, pues se trata de un modelo estatal que instituyó y garantizó a los ciudadanos la plena vigencia de los denominados “derechos prestacionales” o “derechos sociales” y con ello la satisfacción de sus necesidades básicas al constituirse

DR. JUAN PACHECO SOLANO



en un Estado intervencionista, regulador o garantista y sobre todo proteccionista por el respeto integral de esos derechos consagrados y por la dignidad humana, un Estado que busca garantizar niveles de vida dignos, que permitan el acceso real y efectivo a los demás derechos y libertades, consiguiendo niveles de igualdad entre los grupos que generalmente no ostentan el poder y los que históricamente sí lo han detentado¹⁶.

En otras palabras, se trata de un modelo estatal que rompió viejos paradigmas y que surgió como respuesta de ese desequilibrio que con el estado liberal se venía propiciando y hasta cierto punto defendiendo, es decir, su finalidad fue precisamente la limitación y el control del poder de los gobernantes quienes deben adaptar su accionar al respeto irrestricto al ordenamiento jurídico vigente de ahí que se lo haya definido como “el gobierno de las leyes y no de los hombres”, Estado en el cual exista un respeto al goce efectivo de los derechos consagrados, no quedándose en su mera o simple enunciación, sino estableciéndose

¹⁶ Caicedo Tapia, Danilo, Estado Social de Derecho, Ediciones Legales, www.derechoecuador.com



verdaderas instituciones o recursos que busquen el pleno ejercicio de tales derechos.¹⁷

Estado Constitucional de Derecho. Concepto, naturaleza e Importancia.-

Partamos con la aseveración que no todo Estado constituye per sé un “Estado Constitucional”, pues no en todo estado impera el respeto irrestricto de los principios o normas consagradas en la constitución de cada Estado, encontrándose por ello muchos Estados en una suerte de retardo con relación a otros en los que se ha puesto en práctica y vigencia no solo ese respeto irrestricto a esos derechos y principios consagrados con rango de norma constitucional, sino inclusive la existencia de mecanismos que permitan o viabilicen la efectiva aplicación de esos derechos.

¹⁷ La Corte Interamericana de Derechos Humanos tanto en opiniones consultivas como en sus fallos se ha pronunciado en el sentido de que no basta la simple enunciación de derechos sino es necesario la existencia de los recursos o garantías que permitan trascender el aspecto meramente formal, es decir no basta con su mera enunciación normativa sino la existencia de mecanismos cuya incidencia les permita constituirse como medios idóneos para la real protección de derechos.



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Ahora bien, previo a entrar a la definición misma de lo que se debe entender por “*Estado Constitucional de Derecho*”, he considerado necesario el establecer una definición de lo que debemos entender por Constitución, en este sentido diremos que constitución es el “...conjunto de reglas fundamentales que organizan la sociedad política, estableciendo la autoridad y garantizando la libertad, es la ley magna de la nación...”¹⁸

En palabras de Kelsen “...la Constitución es la más alta grada jurídico positiva, y su misión consiste en regular los órganos y el procedimiento de la producción jurídica, esto es, de la legislación, pues en la norma fundamental arraiga en último término la significación normativa de todas las situaciones de hecho constitutivas del orden jurídico. Sólo bajo el supuesto de la norma fundamental puede interpretarse como Derecho, es decir, como sistemas de normas jurídicas, el material empírico que se ofrece a la interpretación jurídica...”¹⁹

¹⁸ Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual

¹⁹ Kelsen. Teoría pura del Derecho, Ert. Losada, Bs. Atres, págs. 99 y 109

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Ahora bien, el denominado “*Estado Constitucional de Derecho*” surge como una respuesta a la ya caduca idea del “*Estado Social de Derecho*”, la cual como vimos anteriormente se basaba exclusivamente en la idea o en el principio de la legalidad entendido como la sujeción de los administradores de justicia y demás autoridades públicas a la letra de la ley, en el Estado Constitucional de Derecho se da una suerte de “...transformación del concepto de legalidad, entendida ya no solo como sujeción a la ley, sino como coherencia de la ley respecto a los derechos fundamentales establecidos en la constitución...”²⁰, en otras palabras la sujeción de la ley a la constitución o como diría Sergio Salas Villalobos²¹, “...la transformación del Estado de Derecho en el nuevo Estado Constitucional del que se diferencia porque el primero imponía la vigencia del principio de Legalidad, en tanto que el segundo hace

²⁰ Gustavo Cajica Lozada, Estado Constitucional de Derecho y Legitimidad Democrática, Comentarios al Texto de Ferrajoli, revista de la Escuela Libre de Derecho de Puebla, página 140 / www.juridicas.unam.mx

²¹ Sergio Salas Villalobos, Nuevas Dimensiones del constitucionalismo, 2003. Revista Judicial. Santiago de Chile



prevalecer los principios constitucionales y por ende, los derechos que de ellos fluyen...”

Luigi Ferrajoli sostiene que “...el Estado Constitucional de Derecho se configura como el instrumento constituido por el conjunto de estas normas, gracias a las cuales todos los poderes se encuentran sujetos a la ley, en el doble sentido que todos los poderes, también aquellos de mayoría, sólo pueden ejercerse en las formas establecidas por las normas formales y están, además, sujetos a normas sustanciales que imponen límites y vínculos a los contenidos de sus decisiones para tutelar los derechos de todos los individuos...”²²

Por su parte Julio Díaz Palacios, en su ponencia de “El Estado Constitucional de Derecho en el Marco de las Descentralización en los países Andinos” manifiesta que “...el Estado Constitucional de Derecho no es cualquier Estado, sino aquel que se identifica por el carácter vinculante de la Constitución Política, la supremacía o

²² Luigi Ferrajoli, Positivismo crítico, derechos y democracia, Revista Isonomía N° 16, abr/2002, pág. 10.



superioridad jerárquica de la Constitución en el sistema de fuentes del derecho, la eficacia y aplicación inmediata de la Constitución, la garantía jurisdiccional de la Constitución, su denso contenido normativo y la rigidez constitucional²³...”

En palabras de Carlos Gutiérrez²⁴ “...la constitución se presenta como el centro, base y fundamento de todo sistema jurídico...”, en otras palabras, en el “Estado Constitucional de Derecho” la ley pasa a un segundo plano y toda norma, sin importar su rango, debe verse siempre bajo una subordinación y respeto jerárquico a la constitución pues en caso de no hacerlo así, ésta perdería vigencia por encontrarse en contraposición a la norma

²³ Rigidez Constitucional entendida en el contexto expuesto por Prieto Sanchís en su obra “Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales”, Trotta, Madrid, 2003, pág. 116., donde manifiesta que el constitucionalismo, es decir la vigencia de la Constitución resulta más fuerte cuanto más costosa sea la alteración del texto, es decir, cuanto más inaccesible se muestre frente a la mayoría legislativa, o como señala Luis Castillo Córdova, en su obra “Los derechos Constitucionales. Elementos para una teoría general”, Palestra, Lima 2007, pág. 187, de que solo será posible considerar a la Constitución como una norma fundamental de modo que la ley y consecuentemente, tampoco el reglamento, pueda contraponérsele eficazmente si es que se considera a la Constitución como una norma rígida.

²⁴ Carlos Gutiérrez Casas, “El Estado Constitucional de Derechos y los Principios, frente al paradigma del positivismo jurídico”, Editorial ICSA, Revista 65, Universidad Autónoma de Juárez, 2004, pág. 7



jerárquicamente superior, a eso centro, base y fundamento del sistema jurídico de un determinado Estado.

Continuando con Díaz Palacios²⁵, diríamos que el Estado Constitucional de Derecho está pensado o diseñado “...como una herramienta para controlar el ejercicio del poder, para proteger los derechos de las personas...”, se trata pues de un modelo estatal en donde no basta sólo esa subordinación de la normativa interna hacia la carta magna del Estado, sino que es necesaria la existencia de acciones y recursos que los ciudadanos y ciudadanas puedan deducir para hacer valer sus derechos, consagrados con rango constitucional, que estén siendo vulnerados o exista una clara amenaza de vulneración de éstos.

Para José Cea Egaña²⁶, en relación a las características del nuevo Estado Constitucional sostiene que “...el Estado Constitucional supone la aproximación máxima a la que se ha llegado en la materialización del ideal jurídico de la

²⁵ Julio Díaz Palacios, “El Estado Constitucional de Derecho en el Marco de la Descentralización en los Países Andinos”, InWEnt, pág. 12

²⁶ José Cea Egaña, Teoría y Práctica del constitucionalismo, Logos, 2007



civilización occidental, esto es, el gobierno por medio del derecho que se impone a la voluntad de quienes tienen el poder...”.

Por último, para Segundo Linares Quintana²⁷, el Estado Constitucional de Derecho está definido por principios esenciales como el de garantía de la libertad como finalidad suprema y última del Estado; el de limitación y contralor del poder estatal por medio de su división en razón de la materia y en razón del territorio (entendido como la división de poderes y la desconcentración de funciones); el de juridicidad o imperio del derecho (entendido como la limitación jurídica al arbitrio del poder y el imperio del principio de legalidad) ; y el de soberanía popular (la fuente del poder es el pueblo, es un gobierno de la mayoría con la colaboración y un ámbito contralor de la minoría, garantizando los derechos de ésta).

Naturaleza del Estado Constitucional de Derecho.- Nos referiremos en este punto a aquello que es propio o

²⁷ Segundo V. Linares Quintana, Tratado de la ciencia del Derecho constitucional, t. VI, págs. 46



caracteriza a un “*Estado Constitucional de Derecho*”, en este sentido diremos que la naturaleza del Estado Constitucional está dada por los rasgos que lo caracterizan, por ende diremos que se trata de un Estado que propende a la eliminación de cualquier rasgo del viejo modelo de Estado absolutista, es un Estado que se basa en la supremacía y estabilidad de la norma constitucional, es decir es un Estado regido esencialmente por la Constitución, su carta magna o norma fundamental del Estado, norma suprema que reconoce derechos fundamentales e inalienables a los ciudadanos y proclama principios y entre ellos el de igualdad ante la ley y el de división o separación de poderes²⁸.

Al igual que el Estado Social del Derecho se trata de un Estado garantista y proteccionista, siguiendo a Ramón Peralta²⁹, un estado pensado a partir de la consideración de los derechos de la persona y en la limitación del poder

²⁸ La Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en su artículo 16, expresa “Toda sociedad en la que no esté asegurada la garantía de los derechos ni determinada la separación de poderes carece de Constitución”.

²⁹ Ramón Peralta, Sobre la Naturaleza del Estado Constitucional, Revista de Estudios Políticos, número 125, julio-septiembre 2004, página 264.



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

en beneficio de los derechos y libertades de los ciudadanos; en este modelo estatal la legislación ordinaria queda limitada al mero desarrollo de los preceptos constitucionales que reconocen los derechos fundamentales y determinada, además, por el respeto al contenido esencial de cada uno de los mismos, a la tutela de esos derechos considerados fundamentales al haber sido reconocidos con rango constitucional.

Por otro lado el Estado Constitucional es así mismo un Estado democrático, en el cual la soberanía radica en el pueblo y es este último el que decide la conformación de los poderes públicos del estado a través de la participación en los asuntos públicos, el derecho a elegir y a ser elegido para ocupar cargos públicos, en definitiva estado democrático en el que se halla vigente la soberanía popular, la participación decisiva de los ciudadanos en la conformación de los poderes públicos y separación efectiva de los poderes del Estado.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



En definitiva y con el afán de no alargarnos aún más en el presente análisis diremos que el “*Estado Constitucional de Derecho*” es de naturaleza garantista, proteccionista y democrático, consideraciones éstas que han sido someramente analizadas anteriormente.

Importancia del Estado Constitucional de Derecho.- La importancia de este modelo estatal radica en el simple hecho de que se ha dado un salto gigantesco de un estado en el que imperaba el denominado “*principio de legalidad*” hacia un estado en el que impera el “*principio de constitucionalidad*”, entendido éste como ese respeto y “acomodo” de todo el accionar público a la norma o letra constitucional, es un estado en el que se pone en vigencia la defensa directa, inmediata y general de la norma fundamental del Estado de los derechos, así mismo fundamentales, consagrados en la Carta Magna, en otras palabras es un estado en el que se da una efectiva, por decirlo de algún modo, fiscalización del desempeño del poder a través de vigilar la constitucionalidad de las leyes y garantizar el ejercicio de los derechos fundamentales.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Como diría Carlos Gutiérrez Casas, la importancia del Estado Constitucional de Derecho radica en el hecho que, una vez aceptada la supremacía de la Constitución sobre el resto de normativa vigente en un país, se verifica una reconstrucción de todo el sistema jurídico, por la cual los derechos fundamentales consagrados en la constitución, se transforman en el eje central, en el argé del nuevo sistema jurídico.

En definitiva, el Estado Constitucional de Derecho supone la revalorización del Derecho a través del cual un gobierno determinado deberá priorizar y acomodar su accionar en estricto apego a la letra de la norma, normativa que siempre se impondrá a la voluntad de quienes ostentan momentáneamente el poder por haber sido elegidos por ese pueblo soberano y democrático, es decir, ese accionar de las autoridades públicas, para adquirir validez, dependerá de que el mismo se haya adecuado a los derechos y principios consagrados en la carta magna del Estado, que haya guardado concordancia y respeto a esos

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

derechos fundamentales, en otras palabras nos encontramos, si se nos permite la expresión, reeditando el viejo principio escolástico de la unidad del orden expresado en la famosa fórmula *“ad unum derivatur et ad unum reducitur”*, es decir *“todo deriva de la Constitución y todo ha de legitimarse por la concordancia directa o indirecta con la Constitución”*.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



CAPÍTULO II

ANÁLISIS DOCTRINARIO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

La “Doctrina Tributaria” a lo largo de varios años de estudio ha establecido, si se me permite la expresión, una suerte de homogeneidad respecto de cuáles constituyen los denominados “*principios del derecho tributario*” o “*límites de la potestad tributaria*”, principios o límites que en su mayoría han sido recogidos por las legislaciones de varios países, de una manera similar.

No pretendo discutir o analizar si ha existido una total aceptación u homogeneidad de las legislaciones en aceptar todos los principios del derecho tributario doctrinariamente establecidos, pues tal análisis comparativo no constituye la materia estudiada en el presente trabajo investigativo, no obstante ello sí considero necesario realizar un breve análisis de la legislación tributaria de algunos países, con la

DR. JUAN PACHECO SOLANO



única finalidad de, confrontándolos con la doctrina y con la realidad ecuatoriana, verificar si dentro de dichas legislaciones ha existido o no esa suerte de similitud legislativa y aceptación doctrinaria, al momento de establecer o definir los principios del derecho tributario consagrados con rango de constitucionales.

Comencemos pues con la Constitución Española la cual en su Art. 31 numeral primero establece que “...*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio...*”, por su parte el Art. 9 numeral tercero al referirse de una manera general al referirse a las garantías jurídicas señala que “...*la constitución garantiza el principio de legalidad...*”; de las normas antes transcritas podemos rescatar que los principios tributarios reconocidos con rango constitucional en la carta magna española son la “*capacidad contributiva, la igualdad, la progresividad, la no confiscatoriedad y la legalidad*”.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



La Constitución de la República Colombiana en su Art. 150 al establecer las funciones de las cuales se halla investido el Congreso, dispone en su numeral 12 que constituye una función el “...establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley...”; de igual forma el Art. 338 establece que “...en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos...”; más adelante en su Art. 363 establece que “...el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad...”; de la normativa antes transcrita podemos establecer que en la República de Colombia los principios constitucionales del derecho tributario que han sido recogidos son “el de



legalidad, equidad, eficiencia, progresividad y la irretroactividad”.

Por su parte la Constitución Federal de la República de Brasil en la sección primera y segunda, del capítulo I del título VI, al referirse a los “Principios Generales” del “Sistema Tributario Nacional”, de una manera dispersa en varios articulados reconoce como principios constitucionales del derecho tributarios a los principios de “*capacidad contributiva*³⁰, *legalidad*³¹, *igualdad*³², *no confiscatoriedad*³³ y *generalidad*³⁴”.

³⁰ Art. 145, penúltimo inciso de la Constitución Brasileña que establece “...sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”

³¹ Art. 150 de la Constitución Brasileña que establece “...sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça...”

³² Art. 150 de la Constitución Brasileña que establece “...sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente ...”

³³ Art. 150 de la Constitución Brasileña que establece “...sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco ...”

³⁴ Art. 151 numeral 1) de la Constitución Brasileña que establece “...É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro...”



La Constitución Política Chilena en el numeral 20 del Art. 19 establece, diremos de una manera bastante confusa, que los principios constitucionales del derecho tributario son “*el de legalidad o reserva de ley³⁵, no confiscatoriedad³⁶, generalidad³⁷, proporcionalidad y equidad o justicia tributaria³⁸, y el de igualdad³⁹*”

³⁵ El numeral 20 del Art. 19 de la Constitución Chilena dispone que en materia de tributos, el establecimiento de los mismos es materia de ley.

³⁶ El numeral 24 del Art. 19 de la Constitución Chilena recoge y garantiza el derecho de propiedad el que constituye un verdadero límite a la potestad tributaria, limitación que implica pues el principio tributario de que no se podrán establecer tributos con carácter de confiscatorios.

³⁷ El numeral 24 del Art. 19 de la Constitución Chilena, consagra el principio de no discriminación arbitraria por el cual, sólo en virtud de ley, y siempre que no signifique tal discriminación, podrán establecerse determinados beneficios directos o indirectos, o gravámenes especiales, a favor o que afecten a algún sector, actividad o zona geográfica. Tal principio la doctrina tributaria uruguaya ha sido denominado como el principio de neutralidad impositiva, nosotros diremos pues que se trata del principio de generalidad en virtud del cual la Ley Tributaria debe ser general, aplicable para todos en igualdad de condiciones y sin distinción o discriminación de ningún tipo.

³⁸ El numeral 20 del Art. 19 de la Constitución Chilena señala que “...en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos...”, principios en virtud de los cuales, los tributos para ser aplicados deben considerar la real capacidad contributiva de cada contribuyente.

³⁹ El numeral 20 del Art. 19 de la Constitución Chilena establece “...la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas...”, en virtud del cual se fijan o establecen las mismas cargas tributarias para quienes se encuentran en una idéntica situación económica.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Por último me referiré a nuestra Constitución la cual e su Art. 300 textualmente dispone que “...El régimen tributario se regirá por los principios de GENERALIDAD, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, IRRETROACTIVIDAD, EQUIDAD, transparencia y suficiencia recaudatoria...”, norma constitucional a través de la cual se han fijado cuales constituyen, en el Ecuador, los principios constitucionales del derecho tributario.

No me detendré ahora para hacer un análisis de tales principios pues de ello nos ocuparemos más adelante, no obstante ello es preciso hacer notar que en una y otra legislación de las sucintamente analizadas se han recogido de manera similar ciertos principios que la doctrina tributaria nacional o propia de cada país así como la internacional, han coincidido en señalar y que a continuación pasaremos a analizar.

Los Principios del Derecho Tributario.- Partamos ratificando el hecho de que todo Estado necesita de ingresos para financiar sus gastos públicos, parte de estos

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

ingresos, todo Estado los obtiene, entre otras formas, a través de la imposición de tributos, no obstante dicha imposición no puede quedar libre de límites dentro de los cuales deba enmarcarse; conforme he manifestado anteriormente la doctrina tributaria se ha preocupado precisamente en analizar, determinar y conceptualizar a las reglas o principios establecidos para regular o servir de guía u horizonte para los regímenes impositivos de los países, en otras palabras, los principios que a continuación analizaremos constituyen, en última instancia, los límites dentro de los cuales dichos regímenes impositivos deben enmarcarse, y por ello resulta de trascendental importancia para el desarrollo del presente trabajo, el realizar una breve referencia a tales principios.

Tales límites o principios del derecho tributario encuentran su fuente en la Constitución de cada Estado, por ello coincidimos con el profesor Valdés Costa respecto de que tales principios no constituyen pues una creación o innovación de la rama tributaria del derecho, sino que, al igual que los principios de otras ramas del derecho,

DR. JUAN PACHECO SOLANO



resultan de una “*especificación de principios generales*”⁴⁰ previamente enunciados en la Constitución de cada Estado.

Analicemos pues los principales principios constitucionales del derecho tributario doctrinariamente reconocidos.

Principio de Legalidad.- Denominado también como “principio de reserva de Ley”, principio fundamental en materia tributaria y en virtud del cual no se puede aplicar una imposición, un tributo, sin que una ley previamente lo haya establecido, en otras palabras, y recordando el viejo aforismo jurídico, “*nullum tributum sine lege*”, es decir, no hay tributo sin ley previa.

En virtud de este principio, que rige no solo en materia tributaria sino en varias ramas del derecho, el único “...modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de leyes aprobadas por el

⁴⁰ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo IV, Sección Primera, El Principio de Legalidad, página 55



Congreso de la Nación...”⁴¹, en otras palabras el principio de legalidad o de reserva de ley constituye esa facultad de la que los representantes del Estado se encuentran investidos, por la delegación misma de los ciudadanos, para expedir normas a través de las cuales se crean o establecen tributos o cargas impositivas como un mecanismo para financiar los gastos públicos del Estado y que en última instancia deberán redundar en un beneficio final, real o presuntivo, para los ciudadanos y habitantes de un Estado determinado; en otras palabras tal principio, se ha sostenido doctrinariamente, se encuentra “...identificado con la idea de auto-imposición, en el sentido de obligación consentida por los obligados por medio de sus representantes...”⁴²

En virtud de esa idea de auto-imposición, Dino Jarach⁴³, sostiene que el principio de legalidad es el resultado del

⁴¹ Marisa Vázquez, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 130.

⁴² Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo IV, Sección Primera, El Principio de Legalidad, página 125.

⁴³ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Capítulo IV, Los Principios de la Imposición en el Derecho Constitucional Argentino, El Principio de Legalidad, pág. 316.



encuentro y combinación de dos principios, por un lado el ya mencionado “*nullum tributum sine lege*” por el cual no hay tributo sin ley que lo haya previamente establecido; y por otro lado aquel representado con el aforismo anglo-estadounidense de “*no taxation without representation*”, inspirado precisamente en esa auto-imposición consentida al momento de elegir a los representantes del pueblo a las legislaturas, encargados estos pues en última instancia, de la emisión de las normas que rigen los destinos de un país y dentro de ellas obviamente a las normas tributarias.

Héctor Villegas⁴⁴ con relación a este principio sostiene que “...el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo...”, sostiene el autor que este principio “...halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad,

⁴⁴ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 190



por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares, en otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley...”

Por su parte Luis Humberto Delgadillo⁴⁵ sostiene que en virtud del principio de reserva de Ley, las contribuciones sólo pueden ser establecidas por una norma generada conforme al proceso legislativo previsto en la constitución Mexicana, ley, formal y materialmente aprobada, en la cual se establezcan el sujeto, objeto, base o hecho imponible y la tarifa o cuantía del tributo.

Por último, citando a un estudioso del derecho tributario ecuatoriano, para el Dr. Rodrigo Patiño Ledesma⁴⁶ el

⁴⁵ Luis Humberto Delgadillo, Principios de Derecho Tributario, Ediciones EVEREST, Límites a la Potestad Tributaria, Principio de Legalidad, página 53.

⁴⁶ Rodrigo Patiño Ledesma, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Capítulo I, página 18



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

principio de reserva de ley supone que “...el tributo así como cualquier otra prestación coactiva a favor del ente público solo debe ser creado mediante una ley y solo ella puede modificarlo o abolirlo...”, para el autor este “...principio tiene vital importancia porque sanciona la regla según la cual solo el ciudadano, a través de sus representantes políticos en el parlamento, puede fijar limitaciones a su libertad estableciendo prestaciones coactivas...”.

En conclusión y sobre la base del breve análisis doctrinario antes realizado, podemos asegurar que doctrinariamente se ha dado una suerte de uniformidad respecto de lo que debemos entender por principio de legalidad o reserva de ley, existiendo pues concordancia no solo en la definición de dicho principio sino inclusive en los fines que éste persigue y en la determinación de los fundamentos que le sirven de base o pilar principal para la edificación de un verdadero Estado Constitucional de Derecho, tributariamente hablando.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Principio de Igualdad.- Constituye otro de los principios constitucionales del derecho tributario de trascendental importancia en todo Estado, diremos que tiene su basamento principal en la “Declaración de los Derechos del Hombre” de 1789, cuyo Art. 13 textualmente proclamó que *“...une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens* - una contribución común es esencial y debe repartirse equitativamente entre todos los ciudadanos...” y en los enunciados de Adam Smith cuando sostuvo que *“...en cuanto a la modalidad de contribución de los súbditos al sostenimiento del Estado debe ser en proporción a sus respectivas capacidades...”*

Ahora bien, doctrinariamente se ha dejado aclarado que tal igualdad a la que se hace referencia con este principio, *“...no se refiere a la igualdad numérica...”*, pues ello evidentemente derivaría en grandes injusticias, sino que se refiere a la *“...necesidad de asegurar el mismo tratamiento*



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

a quienes se encuentren en análogas situaciones...”⁴⁷, se trata pues de un principio íntimamente ligado con el principio de la capacidad contributiva de cada ciudadano en donde cada uno contribuye al sostenimiento del Estado, tributariamente hablando, de acuerdo a su real capacidad de pago.

En otras palabras, no se trata de que todos los ciudadanos tributen lo mismo, en igual proporción económica, sino se refiere a una igualdad basada en la situación económica de cada sujeto, si bien es cierto todos los ciudadanos deben contribuir con el Estado para que éste pueda cumplir sus fines no es menos cierto que no con ello se debe dejar de un lado el antes mencionado principio de capacidad contributiva, en virtud del cual esa obligación de contribuir al sostenimiento del Estado debe ser realizada en proporción o en consideración a la capacidad de pago de cada ciudadano para poder cumplir con su obligación de contribuir al financiamiento público.

⁴⁷ Marisa Vázquez, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 134

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Para Marisa Vázquez, constituyen por ende, especificaciones o derivaciones propias del principio de igualdad, el principio de generalidad⁴⁸ (por el cual todos debemos contribuir) y el de capacidad contributiva (obligatoriedad de contribuir pero en proporción a nuestra capacidad de pago).

Sostiene Dino Jarach que este principio de igualdad constituye un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, sostiene dicho autor que en virtud de tal principio los legisladores han visto restringido su poder tributario pues toda norma tributaria que se pretenda aprobar debe atenerse a éste so pena de violación del mismo y posterior invalidación de la ley por haber infringido precisamente dicho principio.

Continúa el autor antes mencionado manifestando que tal principio de igualdad no constituye simplemente una igualdad jurídica ante la ley, en virtud del cual la ley se

⁴⁸ No me extenderé en el análisis de este punto pues será objeto de análisis posterior



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

aplica de igual manera a todos y que todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos, sino que dicho principio va mucho más allá, implica, a decir del autor, que la ley debe respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, dando a los contribuyentes un tratamiento igualitario pero con relación a su capacidad contributiva esto es una igualdad de capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, en fin una igualdad entendida entre iguales, siempre vista tal expresión como una igualdad en la capacidad de pago de cada individuo para contribuir con los gastos del Estado, en fin, el principio se basa en mirar a sujetos que se encuentran por lo menos en situaciones o circunstancias análogas o equivalentes aunque éstas no necesariamente iguales.

Valdés Costa⁴⁹ por su parte realiza un examen profundo de este principio analizándolo desde varios puntos de vista para establecer su significado a saber: **a) Igualdad en la**

⁴⁹ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VI, El Principio de Igualdad, página 369 - 437

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Ley, ya sea igualdad jurídica (relacionada con las condiciones físicas y morales de la persona – “todas las personas son iguales ante la ley”) o igualdad económica, en el campo ya de lo tributario, y que se relaciona con las posibilidades económicas del contribuyente, con su capacidad contributiva, para el autor con esta “...significación el principio de igualdad tiende a la obtención de la justicia tributaria por la vía de la neutralidad fiscal...”⁵⁰; sostiene el autor que la idea de igualdad económica debe ser entendida en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, igualdad económica, entendida siempre como una igualdad relacionada con la capacidad contributiva de los contribuyentes por la cual “...a igual circunstancias debe

⁵⁰ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VI, El Principio de Igualdad, página 373 – El autor al referirse a la neutralidad fiscal se refiere al hecho se supone que en principio, cualquier tributo o carga impositiva sólo sea establecida con fines fiscales, esto es, de obtener recursos para el Estado, mas no como una herramienta de política económica con la que se pretenda que los agentes económicos asuman una conducta determinada o se enmarquen en un hecho previamente establecido, con la finalidad de lograr que se alcance una política que la autoridad se ha propuesto, sin embargo, la tendencia tributaria ha sido que al tributo se lo utilice como una herramienta de política económica a través del establecimiento de exenciones o créditos que buscan generar incentivos para la inversión (véase Manual de Derecho Tributario de José Luis Zabala Ortiz)



corresponder igual impuesto...⁵¹; constituyendo esa idea de capacidad contributiva el aspecto que más problemas, en cuanto a su definición, se ha presentado en el análisis doctrinario de este principio, pues la idea misma de capacidad contributiva dependerá siempre de criterios filosóficos, sociales y políticos imperantes en cada momento histórico dentro de una sociedad; **b)** Igualdad por la ley, entendida en el sentido que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes, según el autor la igualdad así entendida implica que el Estado debe observar o aceptar la actual distribución de las riquezas o intervenir para modificarla suprimiendo las desigualdades que se consideren injustas, se trata pues de un problema que no pertenece privativamente al campo del derecho tributario sino es más bien de naturaleza política de justicia social⁵², constituyendo la materia tributaria y los tributos per sé instrumentos idóneos para alcanzar los

⁵¹ Según Enno Becker, autor citado por Valdés Costa, “...la ley quiere que los hechos económicamente equiparables tengan igual tratamiento...”

⁵² Sostiene Valdés Costa que esa idea de justicia social tiene relación directa con la noción de “bienestar general” recogida en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, siendo uno de sus objetivos precisamente el promover el progreso social y elevar el nivel de vida de los ciudadanos



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

objetivos de justicia social que se persiguen a través de la priorización de imposiciones directas y progresivas y no al consumo; **c)** Igualdad ante la ley, por el cual la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella, en el presente caso, sostiene el autor, el obligado es el órgano que ejecuta la ley mediante su reglamentación o su aplicación al caso concreto, se trata pues de la aplicación estricta de la ley, careciendo la administración de facultades discrecionales en lo que respecta a la interpretación de la ley en lo referente a la existencia y cuantía de la obligación tributaria; y **d)** Igualdad de las partes, considerada a la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito y no como una relación de poder, sostiene el autor que según esta acepción ambas partes de la relación jurídico-tributaria están igualmente sometidos a la ley y la jurisdicción, la subordinación o la relación del poder es del contribuyente con relación al Estado soberano que crea unilateralmente obligaciones pecuniarias a su favor mas no con relación al titular del crédito o contribución creada por ley con quien existe una relación jurídica equitativa e igualitaria, los

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

derechos y obligaciones de ambas partes se encuentran expresamente establecidos por y en la ley, existiendo siempre la posibilidad de que, así mismo por disposición legal e inclusive constitucional, se pueda dotar de algún privilegio a la parte acreedora del tributo, basado ello en razones de interés general como es el hecho de preservar los derechos del Estado a la correcta percepción de los tributos.

Por último, para el profesor Rodrigo Patiño Ledesma⁵³, el principio de igualdad debe ser entendido en el sentido de que todos los ciudadanos son iguales pero igualdad que no debe ser concebida cuantitativamente, puesto que dicho principio no implica que todos deberían aportar una misma cantidad de dinero, sino que debe ser entendido bajo el fundamento legal de instaurar iguales cargas a quienes se encuentran en análogas situaciones económicas, posibilitando el establecimiento de categorías, que no deben ser consideradas arbitrarias ni producidas para

⁵³ Rodrigo Patiño Ledesma, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Capítulo I, página 21

DR. JUAN PACHECO SOLANO



generar discriminación, sino que deben ser entendidas como cargas impuestas en consideración de la real capacidad contributiva de cada contribuyente.

Principio de Generalidad.- Conforme ya se mencionó ut supra para cierta parte de la doctrina este principio constituye una derivación del principio de igualdad, pues, a decir de Marisa Vázquez⁵⁴, se desprende de éste. Sostiene la autora que este principio implica que los tributos se aplican abarcando íntegramente las categorías de personas y bienes previstas por la ley y no a una parte de ellas, en otras palabras, si una persona se encuentra en las condiciones que según la ley lo obliga a pagar el impuesto, ello debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura económica, no admitiéndose que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.⁵⁵

⁵⁴ Marisa Vázquez, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 134

⁵⁵ No obstante lo mencionado la autora reconoce la posibilidad de la existencia del denominado “principio de eximir de tributos” o “dispensa tributaria”, en virtud del cual, al constituir una excepción al principio de generalidad, se puede establecer una suerte de prebenda o dispensa fiscal en beneficio de determinado



Héctor Villegas⁵⁶ por su parte sostiene que “...este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura...”, para el autor el principio analizado se refiere *más a un aspecto negativo que positivo, no se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta*, en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él y por ende nacer en éste su obligación y deber de pagar el tributo debido en beneficio del fisco; no obstante lo dicho reconoce el autor la posibilidad de la existencia de

grupo, siempre que ello haya de igual forma sido previsto en la ley y su fundamento, por lo general, sea lograr una efectiva justicia social o fomentar una determinada actividad o región

⁵⁶ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 201



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

exenciones y beneficios tributarios fijados por ley con el carácter excepcional, en beneficio de cierto grupo, fundadas en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios.

Para Patiño Ledesma el principio de generalidad constituye, al igual que el principio de legalidad, un fundamento básico del sistema tributario, según el autor, en virtud de este principio las leyes tributarias deben ser generales y abstractas, que rijan impersonalmente para todos los miembros de una comunidad, sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma pertinente, evitando de este modo que las cargas tributarias tengan el carácter de discriminatorias, empero reconociendo así mismo el autor la posibilidad de la existencia de una excepción a este principio consagrada en la misma normativa de cada país por la cual se eximen de la obligación o carga tributaria a determinado sector, señalado así mismo en la normativa interna, por razones de orden social o económico y en pro de la consecución de

DR. JUAN PACHECO SOLANO



una verdadera justicia social o de fomentar determinadas actividades que posibiliten un armónico desarrollo económico de determinado sector o región.

Principio de Proporcionalidad.- Según Héctor Villegas, este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella.

Para el antes aludido tratadista y conforme lo ha reconocido la doctrina tributaria y la jurisprudencia de varios países, incluido la del Ecuador, tal principio debe ser entendido no como lo ha definido las finanzas públicas para la cual un impuesto es proporcional “cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada”, sino que la proporcionalidad se refiere a la denominada “proporcionalidad graduada”⁵⁷, graduación que implica el

⁵⁷ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 206.



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes, en otras palabras la proporcionalidad debe ser entendida no con relación a la alícuota del impuesto sino siempre con relación a la capacidad de tributar de los habitantes.

Ahora bien, continuando con Villegas, para tal autor el principio de proporcionalidad no se opone al de progresividad en virtud del cual la alícuota de un impuesto se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada, por el contrario la progresividad de determinados impuestos ha sido doctrinariamente aceptada bajo el argumento que ello contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

En concordancia con el criterio del profesor Villegas, Marisa Vázquez sostiene que en virtud de este principio, el establecimiento de tributos o cargas fiscales debe ser realizado o efectuado en atención a la capacidad contributiva de los habitantes de un país, pues sostiene la autora que no puede existir un tributo donde no haya capacidad contributiva, por tal motivo, sostiene la autora,

DR. JUAN PACHECO SOLANO



que más allá de que el “principio de proporcionalidad” se trate de un principio mismo, se convierte en una técnica que deriva del principio de igualdad y que permiten cumplimentarlo⁵⁸.

Por su parte para Patiño Ledesma este principio, junto con el de legalidad, se relacionan con la aplicación de la denominada justicia tributaria, que obliga que la imposición se establezca en función de la capacidad de pago de los ciudadanos, sostiene el autor que el principio de proporcionalidad es fundamental en un sistema tributario pues a más de hacer efectivo el concepto de solidaridad constituye un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza.

Principio de No Confiscatoriedad.- Principio que guarda estrecha relación y vinculación con el derecho de propiedad reconocido por los ordenamientos jurídicos, legales y constitucionales de los estados de derecho.

⁵⁸ Marisa Vázquez, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 135



Por este principio no es admisible que el Estado a través de su poder de imperio pretenda privar o coartar el derecho de propiedad de los ciudadanos, pues sería violar un derecho reconocido inclusive con rango de constitucional, es precisamente bajo este argumento que la mayoría de los tratadistas han enfocado este principio, sosteniendo que así la legislación tributaria e inclusive la misma Constitución de cada Estado no establezca la prohibición de que los tributos tengan el carácter de confiscatorio, tal prohibición se ve reflejada en el derecho a la propiedad reconocido constitucionalmente, derecho que el legislador debe considerar y respetar al momento de expedir un tributo.

En este sentido Dino Jarach sostiene que en materia impositiva los constituyentes han querido "...salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por la ley del Congreso..."⁵⁹, en

⁵⁹ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Capítulo IV, Los Principios de la Imposición en el Derecho Constitucional Argentino, El Principio de Legalidad, pág. 327



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

otras palabras la prohibición de confiscatoriedad de la norma tributaria está o se encuentra limitada por la garantía al derecho de propiedad que otorga la Carta Magna de cada Estado.

No obstante lo antes mencionado el mismo autor hace el distingo con relación a la aplicabilidad de este principio en materia de impuestos indirectos, sostiene Dino Jarach que “...se ha hecho aplicación de tal principio, pero casi en sentido negativo y como para excluirlo antes que para afirmarlo, en materia de impuestos indirectos, especialmente en ciertos impuestos a los consumos...”, cita sobre este tema el autor jurisprudencia de su país en la cual se ha sostenido que el principio de no confiscatoriedad no es aplicable a este tipo de impuestos debido a que la confiscatoriedad solo se aplica cuando se afecta el capital o la renta de la persona y en tales supuestos (el consumo de artículos inclusive muchas veces suntuarios o superfluos) un tributo muy elevado no resulta confiscatorio.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Héctor Villegas⁶⁰ por su parte sostiene que al ser una garantía constitucional la inviolabilidad de la propiedad privada (derecho a la propiedad), “...no puede la tributación por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías...”, sostiene el autor que “...la razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto...”.

Sobre este tema cita Villegas importantes doctrinarios que han contribuido con sus conocimientos al arduo problema de determinar cuando un tributo debe ser considerado confiscatorio, por ello y por la calidad de la doctrina me permitiré transcribir a tales autores:

- “...Linares Quintana sostiene que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, y este "quantum" es razonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o

⁶⁰ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 209



de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

- Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostienen que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.
- Geraldo Ataliba, sostiene que el análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado por el derecho brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaría tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora. Tanto el conjunto de impuestos, como cada

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

impuesto, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación. La violación a esta regla por excesos tributarios - concluye Ataliba- configura confiscación, constitucionalmente vedada”.

Concluye Héctor Villegas sosteniendo que “...se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad...”

Por su parte Marisa Vázquez⁶¹ sostiene que “...el agravio al principio de no confiscatoriedad puede prosperar en la

⁶¹ Marisa Vázquez, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 136-137

DR. JUAN PACHECO SOLANO



medida que el accionante pueda demostrar que el gravamen excede su capacidad económica o que absorbe una parte sustancial de la operación gravada o es una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado...”

Por último, para Rodrigo Patiño Ledesma las contribuciones (entendido como tributos en general) que exige el Estado no pueden ser confiscatorias, es decir, no deben absorber todo o parte sustancial de la renta o de la propiedad de los individuos, sostiene el autor que las cargas tributarias deben imponerse dentro de un límite racional que no afecte en la disminución del patrimonio ni afecte a la capacidad contributiva del contribuyente y consecuentemente el derecho a la vida y existencia de éste.

Principio de Capacidad Contributiva.- Por último me referiré al principio de capacidad contributiva, llamado también “capacidad de pago”⁶².

⁶² “Ability to pay” o “Leistungsfähigkeit” por sus siglas de inglés y alemán respectivamente



Para Marisa Vázquez⁶³ este principio es considerado como uno de los principios innominados, implica precisamente esa aptitud o capacidad de riqueza que tienen las personas para pagar los tributos, capacidad contributiva que según la autora puede ser analizado desde dos puntos de vista, objetivamente y subjetivamente.

Sostiene la autora que para medir objetivamente a la capacidad contributiva se requiere: **1)** Que el tributo o gravamen se aplique a rendimientos netos, es decir, que para poder establecer la cuantía del tributo que cada contribuyente deba sufragar, se consideren las “deducciones de gastos”, estableciéndose recién allí la real riqueza o utilidad obtenida por un contribuyente; **2)** Que no exista una total separación de los diferentes períodos impositivos, reconociéndose con ello la posibilidad de realizar compensaciones entre las ganancias o créditos tributarios que se generaron en un período con posibles

⁶³ Marisa Vázquez, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 137-138



pérdidas generadas en el mismo contribuyente pero en distinto período impositivo; **3)** Que no se someta a tributación rendimientos ficticios, pues los tributos deben gravar la riqueza obtenida efectivamente, excluyéndose con ello la posibilidad de aplicar presunciones “iure et de iure” o gravar rendimientos puramente nominales.

Por su parte, para medir subjetivamente a la capacidad contributiva la autora sostiene que la tributación debe garantizar un mínimo de utilidades o ganancias en el contribuyente que le permita o posibilite al individuo cubrir sus necesidades básicas y ello se logra, a decir de la autora, tomando en consideración la incidencia de determinados factores, a saber: **1)** El costo de vida de un país y de distintas regiones dentro del país; **2)** El grado de desarrollo de cada sociedad; **3)** Los servicios “asistenciales” o básicos que brinde el Estado, pues a mayor deficiencia estatal en la prestación de tales servicios, mayor será la necesidad de que se reconozcan deducciones tributarias pues el ciudadano deberá realizar



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

mayores erogaciones para satisfacer sus necesidades básicas para mantener una vida digna.

Por su parte Héctor Villegas⁶⁴ sostiene que la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad", sostiene el autor que este principio aún así no haya sido mencionado textualmente en las constituciones de cada país, éste se deriva como consecuencia lógica de otros principios, pues se trata de un principio que es reconocido implícitamente como límite a la tributación, así sostiene el autor que al reconocer en la Carta Magna de un Estado el principio de la igualdad, con ello implícitamente se está la igualdad de todos los ciudadanos de un Estado de contribuir con los gastos públicos de éste, pero siempre de acuerdo a su real aptitud patrimonial, en otras palabras "...que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en

⁶⁴ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 195

DR. JUAN PACHECO SOLANO



"equitativa proporción" a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva..."

Para el autor para que el principio de capacidad contributiva tenga plena vigencia se requiere del cumplimiento de los siguientes postulados: **1)** Todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición; **2)** El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado; **3)** No puede seleccionarse como hechos imponible o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva; **4)** En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

En definitiva para Héctor Villegas, citando el concepto de capacidad contributiva que ha esbozado Fernando Sáinz de Bujanda, sostiene que la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

Para Catalina García Vizcaino⁶⁵ la capacidad contributiva es la aptitud económica-social para contribuir al sostenimiento del Estado, sostiene la autora que la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo es única, aunque se manifieste de distintas formas y por ello debe ser analizada para cada caso en concreto con la finalidad de evitar una probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo, en definitiva la capacidad contributiva no se reduce a una simple apreciación económica del sujeto pasivo, sino que a veces también se conjugan fines

⁶⁵ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA, Capítulo I, Derecho Constitucional Tributario, página 55

DR. JUAN PACHECO SOLANO



extra fiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, en la medida de la razonabilidad.

Por último para Ramón Valdés Costa⁶⁶ el principio de capacidad contributiva no es otra cosa que la facultad económica o posibilidad económica que tiene todo individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas, para el autor todos los ciudadanos tiene la obligación de contribuir a los gastos público, pero en todo caso según sus reales facultades, según su real capacidad contributiva, la cual, a decir del autor, constituye un concepto que en último término responderá a concepciones políticas extra fiscales.

Para el autor al principio de la capacidad contributiva se lo debe analizar desde dos posibilidades **1)** La primera se relaciona con el establecimiento mismo del tributo y su imputación al sujeto pasivo, sostiene el autor que para que un tributo sea justo es imprescindible que el contribuyente

⁶⁶ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VI, El Principio de Igualdad, página 445



tenga, a juicio del legislador, la capacidad económica suficiente para contribuir, reconociendo empero el autor que tal capacidad económica constituye un acto discrecional que se basa en ideas políticas dominantes; **2)** La segunda posibilidad a decir del autor se relaciona con la cuantificación de la obligación impositiva a efectos de mejor adecuarla al principio de igualdad, la cual no se logra, a decir del autor, con la simple igualdad de aportes, sino que se alcanza considerando o tomando en cuenta las reales posibilidades de los contribuyentes.

En definitiva, el autor sostiene que esa noción de capacidad contributiva contiene dos tipos de elementos, un elemento objetivo común a todas las capacidades contributivas y entendido como la cantidad de riqueza que ostenta o posee una persona, en definitiva la posibilidad misma de pagar un tributo; y un elemento subjetivo entendido precisamente como esa relación de la riqueza con la persona misma del contribuyente, estableciéndose según sostiene el autor, como denominador común, el establecimiento de mínimos exentos de tributación,

DR. JUAN PACHECO SOLANO



necesarios para la subsistencia y el agrupamiento familiar que impone las cargas de familia al contribuyente.

Los Principios del Derecho Tributario reconocidos en la Constitución Política del Ecuador de 1998.-

Previo a mencionar cuales son los principios del derecho tributario que se encontraban consagrados en la Constitución Política del Ecuador publicada en el Registro Oficial # 1 del 11 de agosto de 1998, Carta Magna que fue derogada por la actual Constitución de la República, he considerado necesario realizar una brevísima mención de los principios que se recogieron en constituciones del país vigentes en el país con anterioridad a la Constitución Política de 1998.

Comencemos pues con la Constitución Política de la República publicada en el Registro Oficial # 763 de fecha 12 de junio de 1984, en dicha carta magna se consagraba lo siguiente:

DR. JUAN PACHECO SOLANO



- Art. 52.- El régimen tributario se rige por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad.

Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

- Art. 53.- Sólo se pueden establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

En iguales textos y con la única variación de la numeración de los articulados se mantuvieron las constituciones de 1993 publicada en el Registro Oficial #183 del 05 de mayo



de 1983 y de 1997 publicada en el Registro Oficial # 2 del 13 de febrero de 1997.

Posteriormente en el año 1998 la Asamblea Nacional Constituyente al momento de expedir la nueva Constitución Política de la República del Ecuador plasmó en ésta, así mismo con idéntico contenido y con la única variación de la numeración de los articulados, que

➤ Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

➤ Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o

DR. JUAN PACHECO SOLANO



extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

De los articulados antes transcritos se evidencia que históricamente en el Ecuador han venido siendo reconocidos como principios constitucionales del derecho tributario la “igualdad, proporcionalidad, generalidad”⁶⁷ y “legalidad”⁶⁸, principios éstos que hasta antes de la Constitución de 1998 constituían los límites dentro de los cuales se regía la tributación del país.

⁶⁷ Artículo 52 y 256 de las Constituciones Políticas de la República del Ecuador de los años 1984 y 1998 respectivamente

⁶⁸ Artículo 53 y 257 de las Constituciones Políticas de la República del Ecuador de los años 1984 y 1998 respectivamente

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

CAPÍTULO III

LOS NUEVOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO SEGÚN LA VIGENTE CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

En el capítulo anterior habíamos analizado brevemente los denominados principios constitucionales del derecho tributario que doctrinariamente e históricamente han venido siendo reconocidos con una suerte de uniformidad u homogeneidad, por los diferentes estudiosos y doctrinarios del derecho tributario, doctrina que en última instancia tuvo una fuerte influencia en las legislaciones de los diferentes países para la consagración, en las Cartas Magnas de cada Estado, de los mencionados principios tributarios, no constituyendo el caso ecuatoriano una excepción a tal hecho.

No obstante la uniformidad u homogeneidad antes mencionada y la influencia que ésta ha tenido sobre los regímenes legales tributarios de los países, incluido el

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

nuestro, con la aprobación en la ciudad Alfaro, Montecristi, provincia de Manabí, de la actual Constitución de la República del Ecuador por parte de la Asamblea Nacional Constituyente, en el año 2008 y su posterior ratificación por parte del pueblo Ecuatoriano en el referéndum convocado para tal efecto, se introdujeron modificaciones de gran importancia en el ámbito tributario del país, sobre todo en lo relacionado a los principios constitucionales del derecho tributario, verificándose una suerte de innovación de nuestra legislación con respecto a tales principios, que a lo largo de los últimos años se han venido reconociendo en el país y que han venido siendo parte del texto constitucional ecuatoriano.

Importa pues en el presente trabajo realizar un análisis del nuevo texto constitucional en lo concerniente a los hoy vigentes nuevos principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano, a los cuales la legislación tributaria del país deberá mirar y dentro de los cuales se deberá transitar para la creación, modificación y supresión de los diferentes tributos.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



En este sentido y a manera de preámbulo del análisis que nos corresponde realizar, recordemos el texto consagrado en los artículos 300 y 301 de la vigente Constitución de la República, Carta Magna del Estado, expedida mediante Decreto Legislativo s/n de la Asamblea Nacional Constituyente y publicada en el Registro Oficial # 449 de fecha 20 de octubre de 2008:

“...Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de **GENERALIDAD, PROGRESIVIDAD, EFICIENCIA, SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA, IRRETROACTIVIDAD, EQUIDAD, TRANSPARENCIA Y SUFICIENCIA RECAUDATORIA.** Se priorizarán los impuestos directos y progresivos...”

“...Art. 301.- **SÓLO POR INICIATIVA DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA Y MEDIANTE LEY SANCIONADA POR LA ASAMBLEA NACIONAL SE PODRÁ ESTABLECER, MODIFICAR, EXONERAR O**

DR. JUAN PACHECO SOLANO



EXTINGUIR IMPUESTOS. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley...

De la lectura simple del texto constitucional antes transcrito se puede verificar las innovaciones que se han verificado dentro del mismo con respecto al texto de la derogada Constitución Política de la República de 1998, cambios o reformas que van desde la eliminación del texto constitucional de principios que doctrinariamente han venido siendo reconocidos, hasta la consagración de nuevos y novedosos principios del derecho tributario.

Análisis de los Principios Tributarios reconocidos en la Constitución de la República del Ecuador vigente.

Partamos pues de la definición que nos trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁶⁹ respecto a lo

⁶⁹ Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo II, página 1244



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

que hemos de entender por la palabra “principio”, en este sentido diremos que es “...la base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia...” o la “...norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta...”.

Sobre la base de estas definiciones diremos que los principios constituyen el argé, la piedra base y fundamental para la construcción y puesta en vigencia de una norma e inclusive de los mismos ordenamientos jurídicos, son en definitiva los lineamientos y directrices que deben ser respetados por el legislador y dentro de los cuales éste deberá enmarcarse para la expedición de una norma cualquiera.

Ahora bien, conforme hemos indicado anteriormente con la transcripción de la norma constitucional diremos que los principios constitucionales del derecho tributario que encontramos consagrados y garantizados dentro de nuestra carta magna son los siguientes:

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Principio de Legalidad.- Si bien tal principio no ha sido recogido o más bien consagrado expresamente dentro del Art. 300 de la Carta Magna vigente, no es menos cierto que éste se encuentra implícitamente consagrado en el texto del Art. 301 de la Constitución de la República, cuando se reconoce que “...sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos...”.

La lectura del texto antes transcrito nos permite aseverar, siguiendo al profesor José Vicente Troya Jaramillo, que “...el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley (nullum tributum sine lege). A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley...”⁷⁰, no obstante tal afirmación que se deviene del texto mismo del Art. 301 constitucional, en el mismo texto constitucional se puede apreciar lo arraigado de la idea

⁷⁰ José Vicente Troya Jaramillo, El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano, homenaje a Ramón Valdés Costa, página 96



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

inicial del principio de legalidad, esto es, que no hay tributo sin ley previa que lo establezca, dejando entrever nuestro legislador una suerte de confusión o disparidad con respecto a los alcances de este principio.

En este sentido, a lo largo del texto constitucional se encuentra ratificada la vieja idea del principio de legalidad, si bien de una manera dispersa, pero en cambio de una manera mucho más general y amplia que lo previsto en el Art. 301 antes mencionado, así en el numeral 7 del Art. 120 constitucional se ha consagrado que constituye una atribución y deber de la Asamblea Nacional, entre otros, la de “...crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados...”, en igual sentido el numeral 3 del Art. 132 de la Carta Magna establece que se requerirá de ley, entre otros casos, para “...crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados...”

DR. JUAN PACHECO SOLANO



No obstante esa disparidad de definición del alcance del principio de legalidad, de la normativa antes mencionada se puede asegurar que tal principio, doctrinariamente reconocido, se mantiene garantizado y consagrado dentro de nuestro ordenamiento jurídico, si bien es cierto no se lo ha hecho de una manera expresa en el texto mismo del articulado en el cual se consagran los principios constitucionales del derecho tributario ecuatoriano, si implícitamente a lo largo del mismo texto constitucional.

Principio de Igualdad.- Al igual que el caso del principio de legalidad, el principio de igualdad no ha sido recogido o más bien consagrado expresamente dentro del texto del Art. 300 de la Constitución de la República, hecho que a primera vista podría considerarse como desacertado y totalmente separado de un Estado Social de Derecho como se sostiene es el caso del Ecuador.

Empero lo dicho, de la misma norma constitucional se puede asegurar que aún se mantiene como un principio rector la “igualdad de las personas”, si bien no se encuentra

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

de una manera explícita dentro de los principios del derecho tributario, al encontrarse recogido dentro del texto de los artículos 11 numeral 2 y 66 numeral 4 de la Constitución de la República, en virtud de los cuales se reconoce y garantiza como *“un derecho de todas las personas”* el “...derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación...”, podemos decir, un poco románticamente, que tal principio base del derecho tributario ha sido respetado por el legislador constitucional aunque sea implícitamente en el texto de los articulados constitucionales antes transcritos.

No me detendré nuevamente en el análisis de este principio pues el mismo fue analizado a profundidad en el Capítulo II del presente trabajo, no obstante si considero necesario ratificar que esa igualdad consagrada de manera general en el texto constitucional “...no se refiere a la igualdad numérica...”, pues ello evidentemente derivaría en grandes injusticias, sino que se refiere a la “...necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones...”, es decir, no se trata de que todos

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

los ciudadanos tributen lo mismo, en igual proporción económica, sino que en virtud de dicha igualdad esa obligación de tributar y contribuir al sostenimiento del Estado debe ser realizada en proporción o en consideración a la capacidad de pago de cada ciudadano en definitiva en consideración a su especial capacidad contributiva.

De lo dicho podemos asegurar que no obstante no haber sido ratificado en el texto del Art. 300 en el cual se consagran los principios que rigen en ámbito tributario en el país, el principio de igualdad se mantiene garantizado y consagrado dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

Principio de Generalidad.- Comenzaré diciendo que ha existido una suerte de ratificación de parte de la Asamblea Nacional Constituyente de la plena vigencia de este principio del derecho tributario, pues el mismo ya se encontraba consagrado con ese rango de principio constitucional en la ya derogada Constitución Política de la República de 1998.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Tal principio ha sido reconocido doctrinariamente por varios estudiosos de la materia, estableciéndose ya su alcance. Conforme he citado en el capítulo II del presente trabajo, parte de la doctrina inclusive lo considera como una derivación del principio de igualdad, argumento que debo asumir empleo el legislador constitucional para obviar en la vigente Constitución de la República, la consagración expresa del aludido principio.

Ahora bien, como hemos dicho anteriormente recordando a los estudiosos de la materia, por el principio de generalidad los tributos deben ser aplicados a todas las personas, nacionales o extranjeras, que se enmarquen en ese supuesto previamente fijado en la ley, para hacer nacer en ellos el hecho generador de la obligación tributaria y con ello ese deber de pagar o contribuir, sin que para ello se deba tomar en consideración aspectos como clase social, sexo, nacionalidad, creencia religiosa, edad, etc., del individuo, sino por el contrario tal principio de generalidad debe ser aplicado a todos quienes se enmarquen en ese

DR. JUAN PACHECO SOLANO



supuesto. No debemos entender que por este principio se deba dar o verificar una aplicación de un tributo a todos por igual, sino mas bien, recordando el pensamiento de Villegas, debe ser considerado como una generalidad desde una perspectiva de la negación, esto es, que nadie debe ser eximido de un tributo por privilegios personales, de clase, linaje o casta, con ello no queremos decir que se deje de reconocer la posibilidad de la existencia excepcional de dispensas o exenciones en beneficio de cierto grupo, pero siempre que se lo haga mirando al aspecto social (buscando la consecución de la anhelada justicia social) o económico (con el fin de fomentar o incentivar ciertas actividades) del grupo beneficiario final de tal dispensa.

Principio de Progresividad.- Este principio si bien no ha sido recogido anteriormente en las Constituciones Ecuatorianas anteriores a la hoy vigente, no por ello podemos decir que se trate de una creación de nuestro legislador constitucional, pues si bien podemos asegurar que constituye una innovación dentro de los principios

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

tributarios que históricamente han venido siendo recogidos en nuestra legislación, no es menos cierto que se trata de un principio que ya ha sido recogido en otras cartas magnas y ha sido objeto de varios análisis doctrinarios.

Doctrinariamente se lo ha considerado como un principio íntimamente ligado a la capacidad contributiva de los habitantes de un Estado y basado principalmente en el principio, no tributario sino social, de la solidaridad social, en virtud del cual el que más posee debe contribuir en mayor proporción, en solidaridad con quien menos posee, quienes deberán contribuir en menor proporción y de acuerdo a su real capacidad contributiva, argumento éste que ha sido adoptado por la doctrina para admitir al principio de progresividad, por considerarlo que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

Conforme ya fue visto en el capítulo segundo del presente, Héctor Villegas sostiene que “...un impuesto es *financieramente progresivo* cuando la alícuota se eleva a

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

medida que aumenta la cantidad gravada...”⁷¹, en otras palabras, sostiene el autor citando jurisprudencia de su país de origen, que en virtud de este principio se exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal, tal hecho sostiene el autor, evidencia la “justicia de la progresividad” pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo, demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente de acuerdo el nivel económico de cada uno.

En definitiva para Villegas “...la alícuota es progresiva cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud de la base imponible...” e inclusive cuando tal porcentaje se eleva ante ciertas circunstancias que el legislador estima justificantes de tal elevación.⁷²

⁷¹ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 206

⁷² Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 290.- El autor cita los siguientes casos específicos de la legislación de su país: Para la primera hipótesis (caso de aumento de alícuota por incremento de la base imponible) se evidencia en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre el patrimonio neto y para la

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Por su parte, para Catalina García Vizcaíno los impuestos progresivos son aquellos “...establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías...”⁷³

Para la autora el sustento de la vigencia de una imposición progresiva está dado por las denominadas “...utilidades decrecientes...”, en virtud de las cuales *la alícuota o porcentaje de la carga tributaria aumenta a medida que se incrementa la base imponible y a la inversa la carga tributaria debe descender a medida que se reduce o decrece la base o utilidad de un contribuyente*; manifiesta la autora que quienes sustentan que la utilidad decrece en cuanto al ingreso, suelen entender que la imposición debe ser progresiva, a fin de que a todos los contribuyentes se les exija un sacrificio mínimo, gravando con más intensidad a las unidades menos útiles de grandes ingresos, y con

segunda hipótesis (ciertas circunstancias que el legislador estima justificantes de tal elevación) el alejamiento de grado de parentesco en los impuestos sucesorios.

⁷³ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA, Capítulo I, Derecho Constitucional Tributario, página 72



menor intensidad a las unidades más útiles de pequeños ingresos.

Pablo Leroy Beaulieu, autor citado por García Vizcaíno, a manera de crítica de la vigencia de este principio sostiene que "...la única razón que se da en favor de los impuestos progresivos es que se debe imponer a los ciudadanos una igualdad de sacrificios, y que las rentas grandes o medianas soportan más desahogadamente una exacción que lo hacen las rentas menos elevadas..."⁷⁴

José A. Terry citado por la misma García Vizcaíno, es otro crítico de la vigencia de este principio, sostiene tal autor que el impuesto progresivo es "...arbitrario, porque no es posible medir, ni aproximadamente, el sacrificio de cada contribuyente; inoficioso, porque aun cuando se pudiera establecer con certeza lo necesario y lo superfluo para la vida, nunca podría obtenerse la igualdad del sacrificio; peligroso, porque, so pretexto de la igualdad del sacrificio,

⁷⁴ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA, Capítulo I, Derecho Constitucional Tributario, página 53



lógicamente se llegaría a suprimir las desigualdades sociales, o sea al socialismo o al comunismo en su forma más odiosa; contrario a la justicia e igualdad, porque no las consulta un sistema que termina con la confiscación de los bienes del contribuyente...", en definitiva dicho autor concluye en que este principio "...impide la acumulación de capitales, mata el ahorro, limita la producción, y, por último, fomenta la imprevisión y la pereza, porque en cierta manera castiga al éxito..." o como sostiene Antonio De Viti de Marco citado por García Vizcaíno "...el impuesto progresivo tiende a transformarse en un arma de lucha contra las clases pudientes...".

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- Para Guillermo Cabanellas⁷⁵ fiscalmente hablando un impuesto o gravamen es progresivo cuando éste va en "...aumento acelerado cuanto mayor es la riqueza o la renta..."

⁷⁵ Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, Editorial HELIASTA, página 450



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Por nuestra parte diremos que un impuesto es progresivo cuando su porcentaje de exacción de la riqueza de los contribuyentes aumenta en la medida que aumenta la capacidad contributiva de éstos, en otras palabras, diremos que este principio propende al justo reparto o distribución de la carga tributaria y al financiamiento del estado entre los diversos obligados al pago, tomando en consideración su real capacidad contributiva.

Por último, al haberse suprimido del texto constitucional el antes reconocido principio de proporcionalidad, la jerarquización con rango constitucional del principio analizado resulta de trascendental importancia pues no solo que pondría en práctica la vigencia de una verdadera justicia tributaria en la medida que la alícuota del tributo se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada, poniendo en plena vigencia el principio de la capacidad contributiva, sino que a más de ello, siguiendo lo dicho por los tratadistas del derecho tributario, la progresividad de un tributo contribuiría a la redistribución de la renta con sentido igualitario y al sostenimiento y financiamiento del gasto

DR. JUAN PACHECO SOLANO



público así mismo de una manera igualitaria y en proporción a la capacidad económica de cada contribuyente.

No obstante lo dicho concuerdo con el Dr. Rodrigo Patiño⁷⁶ en el sentido de que, independiente de la importancia de su consagración con rango constitucional, la progresividad por sí sola no puede y no debe “...concebirse como un lineamiento fundamental y excluyente que regule el ordenamiento tributario, dado que es difícil admitir un sistema en que todos los tributos tengan la categoría de progresivos y que se aplique, en todos los casos de imposición, una tarifa que se adecúe a los presupuestos de progresividad...” sino por el contrario debe ser entendido siempre en conjunto y con relación a los demás principios constitucionales del derecho tributario.

Principio de Eficiencia.- Partamos ratificando lo sostenido por Dino Jarach respecto de que “...deben considerarse

⁷⁶ Rodrigo Patiño Ledesma, Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, página 16



como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración...⁷⁷

De conformidad con el diccionario de la Real Academia de la Lengua⁷⁸ por eficiencia debemos entender a esa “...capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado...”

Jurídicamente hablando Guillermo Cabanellas⁷⁹ define a la eficiencia como la “...capacidad y aptitud para obtener determinado efecto...” y como la “...obtención expedita o económica de una finalidad...”

En definitiva diremos que por “eficiencia” hemos de entender a la “consecución o cumplimiento de metas u

⁷⁷ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Capítulo III, Los Principios de la Imposición, pág. 299

⁷⁸ Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo I, página 586

⁷⁹ Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo III, Editorial HELIASTA, página 380



objetivos, empleando para ello el mínimo de recursos posibles”.

Ahora bien, se ha sostenido⁸⁰ que el principio de eficiencia debe ser entendido dentro de dos aspectos básicos: **a)** En cuanto al diseño de los impuestos por parte del legislador, en virtud del cual un impuesto es considerado eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas (valoración del nivel de impacto económico o presión tributaria que genera el tributo en los contribuyentes) y a la vez permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible (valoración de los resultados económicos de la recaudación); **b)** En cuanto al recaudo mismo del tributo por parte de la administración tributaria, en donde un tributo es eficiente, cuanto más recursos logra recaudar la administración al amparo de la aplicación de las normas tributarias vigentes.

En definitiva, siguiendo con la misma teoría antes mencionada, el principio de eficiencia tributaria “...no sólo

⁸⁰ <http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html> - Mayo 2010



se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)...”

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- He mencionado anteriormente que por “eficiencia” se ha de entender a la “consecución o cumplimiento de metas u objetivos, empleando para ello el mínimo de recursos posibles”.

De lo dicho, alejándome del pensamiento doctrinario antes mencionado, se puede asegurar que lo que el Legislador Constitucional pretendió es referirse a una “eficiencia en la recaudación”, eficiencia que en todo caso está direccionada a la gestión misma de toda administración tributaria y por ende debe ser ostentada y constituir una carta de presentación de ésta, sin que por ello se deba asumir que tal hecho, per se, constituya un “postulado limitante u

DR. JUAN PACHECO SOLANO



orientador de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración” ni mucho menos que constituya “la base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia” o la “norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”, y por ende no puede y no debe ser considerado como un principio constitucional del derecho tributario sino a lo mucho como un principio del derecho administrativo-tributario o una característica que debe ostentar la administración tributaria.

Considero riesgoso el aceptar lo contrario pues hacerlo implica aceptar que el legislador, al amparo de este principio, otorgue a la administración tributaria los más altos poderes para procurar realizar una recaudación sin incurrir en mayores gastos, hecho que puede en cierto momento, al constituir la eficiencia un aspecto meramente subjetivo, distorsionar los fines del establecimiento de las cargas tributarias y un alejamiento o peor un quebrantamiento de los demás principios del derecho tributario, no solo de aquellos consagrados en la actual constitución, sino

DR. JUAN PACHECO SOLANO



inclusive de aquellos doctrinaria e históricamente reconocidos.

Principio de Simplicidad Administrativa.- Estamos nuevamente frente a una verdadera innovación de nuestro legislador constitucional con respecto a los principios que regirán y servirán de límites en el campo tributario, principio que al igual que el principio de eficiencia anteriormente analizado, prima facie se vincula más con la gestión de la administración tributaria antes que a la creación misma de los tributos.

De conformidad con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua por simplicidad hemos de entender a “...sencillez, candor...” o “...cualidad de ser simple, sin composición...”⁸¹

⁸¹ Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo II, página 1404



Por su parte Guillermo Cabanellas⁸² define a la simplicidad como “...pureza, candor, inocencia...” o “...índole de lo único o unitario, de lo carente de partes...”.

Si analizamos desde el primer punto de vista citado ut supra, esto es que el principio analizado se refiere la gestión misma de la administración tributaria, diremos que este principio se refiere a la obligatoriedad del legislador de establecer mecanismos o dotar de herramientas suficientes para que la administración tributaria cuente con medios de determinación, control y recaudación simples y ágiles, sin mayores complejidades y solemnidades, lo que evidentemente resultaría riesgoso para un estado que se dice ser de derecho.

Desde el otro punto de visto, es decir que este principio está dirigido a la creación del tributo, citaremos a Héctor Villegas quien al referirse a los problemas y principios de un sistema tributario sostiene en lo relativo a los principios

⁸² Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VII, Editorial HELIASTA, página 428



de certeza y simplicidad que “...ambos principios corresponden a la racionalidad del sistema tributario, y están comprendidos en el postulado más general, que tanto se refiere a la certeza de la deuda tributaria individual, como a la simplicidad o claridad que deben tener las normas jurídicas tributarias...”⁸³

Sostiene dicho autor que “...desde el aspecto administrativo, es necesario que el sistema (refiriéndose obviamente al tributario) sea lo más simple posible, de manera que produzca certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, etc.; todo ello debe surgir de normas claras y precisas, y con la publicidad debida...”

Para el profesor Aliomar Baleeiro⁸⁴, autor citado por Villegas “...el sistema tributario debe ser productivo, elástico, compatible con la renta nacional y con las ideas de justicia de cada época...”.

⁸³ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 290

⁸⁴ Aliomar Baleeiro, Urna introdução a ciência das finanças, Rio de Janeiro, tomo 1, página 288



Por su parte Lucien Mehl⁸⁵, citado también por Villegas, desde un punto de vista pesimista sostiene que “...la idea de que un sistema fiscal podría ser simple, perfectamente equitativo, fácilmente soportable y de elevado rendimiento, es una pura quimera...”

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- Del brevísimo análisis doctrinario realizado en líneas superiores podemos observar que la apreciación que el principio tributario de la “simplicidad administrativa”, está orientado principalmente hacia la gestión misma de la administración tributaria, no es tan real pues el mismo bien puede constituir, siguiendo una vez más a Villegas, un postulado que se asume como limitador u orientador de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración, debiendo en todo caso, al consagrarse en la Carta Magna de nuestro país que se dice ser “...un Estado

⁸⁵ Lucien Mehl, Elementos de la Ciencia Fiscal, Barcelona, página 323



Constitucional de Derechos y justicia...”⁸⁶, descartarse la idea que el presente principio está dirigido a otorgarle a la administración tributaria de mecanismos o herramientas de determinación, control y recaudación simples y ágiles, sin mayores complejidades y solemnidades, y por el contrario podríamos asegurar que la idea del legislador constitucional, fue precisamente la de establecer como pauta del legislador, la obligatoriedad de instaurar en el país, no solo tributos, sino todo un sistema tributario simple, con normas claras, precisas y comprensibles, que permita al contribuyente común, desentrañar fácilmente del texto de la norma tributaria, el hecho generador del tributo, el modo de cumplir con su obligación de pago en caso de enmarcarse el contribuyente es ese hecho generador, el lugar y fecha en que debe hacer el pago así como las exenciones y deducciones que le asisten al contribuyente.

De lo dicho podemos decir que el principio de simplicidad administrativa, consiste en la obligatoriedad del legislador de expedir normas de fácil comprensión y entendimiento

⁸⁶ Art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

para el contribuyente así como el establecimiento de mecanismos o procedimientos simples y ágiles de realizar por parte del contribuyente para el cumplimiento (pago) de la obligación tributaria fijada en una normativa cualquiera, es decir el establecimiento de un procedimiento de recaudo, que si bien vele por los intereses de la administración tributaria y del Estado, sea, operativamente hablando, sencillo de cumplir por los contribuyentes.

Ahora bien, siempre que el principio analizado sea visto desde la perspectiva por mí sostenida como valedera, este principio innovador constituiría per sé uno de trascendental importancia en nuestro ordenamiento jurídico, pues ello obligaría al legislador, sin alejarse obviamente de la técnica jurídica, a establecer normas de fácil comprensión para todo contribuyente, dejando de lado el uso de galimatías o textos confusos o ambiguos que muchas veces inclusive es de difícil comprensión de los propios estudiosos de esta rama del derecho.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Principio de Irretroactividad.- No es la primera vez que nuestra legislación se refiere a este tema, nuestro Código Civil en el Art. 5 establece con toda propiedad que “...la ley no obliga sino en virtud de su promulgación por el Presidente de la República. La promulgación de las leyes y decretos deberá hacerse en el Registro Oficial, y la fecha de promulgación será, para los efectos legales de ella, la fecha de dicho registro...”

El Art. 6 del mismo cuerpo legal dispone que “...la ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces...”

Por su parte el Art. 7 del mismo Código Civil establece que “...la ley no dispone sino para lo venidero, no tiene efecto retroactivo...”

De lo antes dicho se colige con absoluta claridad que la intención del legislador fue precisamente la de otorgarle vida jurídica a una ley a partir de su promulgación en el

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

órgano de difusión oficial, fecha a partir de la cual, nunca con anterioridad a ella, surtirá plenos efectos.

Esta disposición general fue recogida posteriormente en el Código Tributario Ecuatoriano ya de una manera específica para el caso de las cargas impositivas en nuestro país, en este sentido el Art. 3 de dicho cuerpo legal establece que “...no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes...”; pero nuestro ordenamiento jurídico tributario no solo que ha consagrado tal limitante sino que posteriormente en el Art. 5 del Código Tributario se establece inclusive como un “*principio tributario*” del régimen tributario a los principios de “*legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad...*”.

Posteriormente el mismo Código Tributario, como una consecuencia de los articulados antes mencionados, en el Art. 11 al referirse precisamente a la “vigencia de la ley” dispone que “...las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el

DR. JUAN PACHECO SOLANO



territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores...”

Por último la misma Constitución Política de la República consagraba en su Art. 257 el hecho que “...no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes...”

La normativa antes expuesta cierra totalmente toda posibilidad de que en nuestra legislación, sea aceptada la posibilidad de otorgar efecto retroactivo a una disposición legal tributaria. Adicionalmente, de la misma normativa se concluye que este principio no se trata pues de una

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

innovación de nuestro legislador constitucional, pues el mismo no solo que ya ha sido ampliamente reconocido e inclusive discutido doctrinariamente con anterioridad sino que inclusive formaba parte de nuestra legislación, resultando ello como conclusión que lo que hoy se ha hecho es erigirlo como un principio del derecho tributario con rango constitucional.

Ahora, conforme ya he mencionado, mucho se ha discutido ya con relación a este principio, cierto es que más desde un punto de vista civilista que desde la perspectiva tributarista, pero no por ello debemos restar importancia a los textos que han dedicado un análisis a este tema.

Doctrinariamente se sostiene que este principio de irretroactividad se encuentra íntimamente vinculado con el principio de legalidad, aquel de "*nullum tributum sine lege*" pues el mismo no debe ser entendido únicamente en el sentido de que un tributo debe ser establecido en una ley sino también implica que se trate de una ley en la cual se haya establecido con anterioridad los hechos considerados

DR. JUAN PACHECO SOLANO



como imponibles, asegurando con ello la plena vigencia de los principios de certeza y seguridad jurídica con respecto al ordenamiento jurídico aplicable⁸⁷

Para Luis Humberto Delgadillo⁸⁸ el “...punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal forma que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó...”

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- Para Guillermo Cabanellas por irretroactividad debemos entender al “...principio legislativo y jurídico según el cual las leyes no tienen efecto en cuanto a los hechos anteriores a su promulgación...”

⁸⁷ Flavia Irene Melzi, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 144 y Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 178

⁸⁸ Luis Humberto Delgadillo, Principios de Derecho Tributario, Ediciones EVEREST, Límites a la Potestad Tributaria, Principio de Irretroactividad, página 52



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Por mi parte y a suerte de ensayo diremos que por irretroactividad debemos entender a la prohibición legalmente establecida de expedir leyes que produzcan efectos sobre hecho acaecidos con anterioridad a la fecha de inicio de vigencia de la ley en cuestión.

En cuanto a la importancia en la jerarquización de este principio a rango constitucional considero que constituye de gran importancia el haber erigido tal principio dentro de nuestro ordenamiento jurídico con una jerarquía o rango de principio constitucional del derecho tributario pues ello conlleva implícita la obligación del legislador de respetarlo so pena de acarrear la violación de una norma constitucional con las consecuencias que ello conllevaría para la norma de inferior jerarquía, garantizándose con ello dentro de nuestro ordenamiento jurídico la certeza y seguridad jurídica que en toda legislación debe imperar como sustento y plena vigencia de un Estado Constitucional de Derechos.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



No obstante lo dicho si analizamos detenidamente el texto de la Constitución Política de la República de 1998 y la confrontamos con la Constitución de la República vigente, es factible sostener que ha existido un retroceso en lo que respecta a este principio, pues si bien en la Constitución de 1998 no se le otorgaba el rango de un principio del derecho tributario, lo que se restringía era la posibilidad de emitir una norma tributaria con efecto retroactivo que vaya en perjuicio del contribuyente, dejando con ello a salvo la probabilidad de que se pueda emitir una norma tributaria de manera retroactiva siempre que ella favorezca al contribuyente, hecho que no se puede dar en el presente caso al haberse cerrado toda posibilidad de emitirse retroactivamente una norma tributaria, sea ésta perjudicial o beneficiosa para el contribuyente.

Principio de Equidad.- Surge en este punto la siguiente interrogante: ¿Acaso es legislador constitucional quiso con este principio reemplazar al principio de igualdad?



Para el jurisconsulto Ulpiano la equidad es "...la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde..."; Santo Tomás sostuvo que "...la justicia es el modo de conducta, según el cual un hombre, movido por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho..."

Si recurrimos a la definición que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua podemos verificar que por equidad⁸⁹ debemos entender a la "...igualdad de ánimo; la justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva; disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que se merece...", por otro lado recurriendo al mismo diccionario antes aludido podemos verificar que por igualdad⁹⁰ debemos entender la "...conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad; correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo; ante la ley,

⁸⁹ Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo I, página 638

⁹⁰ Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo I, página 638



principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos...”

Según el Diccionario Jurídico de Cabanellas etimológicamente la palabra equidad⁹¹ proviene del latín “*equitas*”, igualdad, por lo que el autor sostiene que “...la equidad implica la idea de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima...”; por su parte para el mismo autor la igualdad⁹² supone la “...conformidad o identidad entre dos o más cosas, por comunidad o coincidencia de naturaleza o accidente; un trato uniforme en situaciones similares; ausencia de privilegio, favor o preferencia...”

Doctrinariamente José Luis Zabala Ortiz⁹³ sostiene que “...éste principio es de gran trascendencia y el que más vinculado está con el ejercicio racional del poder

⁹¹ Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo III, Editorial HELIASTA, página 491

⁹² Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo III, Editorial HELIASTA, página 491

⁹³ José Luis Zabala Ortiz, Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica CONOSUR, Límites Jurídicos de la Potestad Tributaria, Principio de Equidad, página 17



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

tributario...”, sostiene este autor que en virtud de este principio el Estado en el ejercicio de su soberanía para establecer tributos debe tomar en consideración el contexto social en el cual se va a aplicar el mismo evitando de este modo que el tributo grave de una manera desproporcional a los sujetos que se enmarcan en el hecho gravado, evitando con ello que el tributo pueda afectar y causar un gravamen mayor a unos sujetos que a otros.

Por su parte Héctor Villegas⁹⁴ sostiene que el principio de equidad “...se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable...” es decir “...que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva...”

⁹⁴ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 196-197

DR. JUAN PACHECO SOLANO



Por su parte Luis Humberto Delgadillo⁹⁵ sostiene que la equidad “...se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia contributiva...”

Por su parte Catalina García Vizcaino⁹⁶ sostiene, recogiendo lo dicho por Manuel López Varela, que “...la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no que arbitrariamente se grave a unos pocos, para lo cual se necesita llegar previamente a conclusiones acerca de la repercusión e incidencia; es decir, se debe prever quiénes son los que económicamente deberán cargar con el tributo a fin de cuentas...”; para la autora el principio de equidad se encuentra ligado a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad,

⁹⁵ Luis Humberto Delgadillo, Principios de Derecho Tributario, Ediciones EVEREST, Límites a la Potestad Tributaria, Principio de Irretroactividad, página 55

⁹⁶ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA, Capítulo I, Derecho Constitucional Tributario, página 48



concluyendo la autora que "...a la equidad se la ha emparentado con el principio de igualdad..."

Sostiene García Vizcaino que doctrinariamente se han elaborado distintas teorías que permiten establecer en qué casos se cumple con el principio de equidad, siendo los principales los siguientes:

a) Teoría del Beneficio en donde a la equidad se la interpreta "...como requiriendo igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal y que la distribución de impuestos entre los individuos que reciben diferentes beneficios se haga en proporción al monto del beneficio recibido, lo que implica extender al sector público la regla comercial del sector privado acerca de que los bienes y servicios deben ser pagados por quienes los usan..."⁹⁷

⁹⁷ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA, Capítulo I, Derecho Constitucional Tributario, página 50



Según esta teoría todo sistema tributario basado en el principio de capacidad contributiva, al gravar más fuertemente a quienes ganan un ingreso superior y acumulan riqueza, inevitablemente desalienta la iniciativa y castiga el éxito, premiando el fracaso y retardando, de tal forma, el desarrollo económico.

Tal teoría ha sido criticada aduciéndose las siguientes objeciones: **a)** Carece de sentido razonar por analogía entre los sectores privado y público, porque el Estado lleva a cabo tareas que una empresa privada está imposibilitada de realizar, de modo que en la mayoría de los casos su producción no puede vendérsela a los usuarios; **b)** A menudo, los beneficios son de carácter social, de suerte que aunque se los individualizara por persona, la modalidad de distribución podría no ser equitativa, dado que los pobres hacen un uso más intensivo de los servicios estatales sanitarios, de educación y recreo, y de aceptar la teoría que nos ocupa se arribaría a la conclusión de que aquéllos deberían pagar mayores impuestos que los ricos.



Sostiene la autora que esta teoría del beneficio si bien no es aplicable con respecto a los impuestos que cubren servicios públicos indivisibles, rige en lo atinente a las contribuciones especiales y a las tasas en la medida en que estas últimas sean la contraprestación por un servicio individualizado en el contribuyente, que a la vez le represente un beneficio pues se trata de servicios públicos divisibles en donde los beneficios son estimables en aras de la búsqueda equidad tributaria.

b) Teoría del Sacrificio en virtud de la cual las utilidades decrecientes sustentan la imposición progresiva (que la alícuota o porcentaje aumente a medida que se incrementa la base imponible) a fin de que a todos los contribuyentes se les exija un sacrificio mínimo, gravando con más intensidad a las unidades menos útiles de grandes ingresos, y con menor intensidad a las unidades más útiles de pequeños ingresos

Sostiene la autora que las teorías del sacrificio se dividen en: **a) teoría del sacrificio igual** donde los impuestos deben



ser aplicados en tal forma que cada causante deberá desprenderse de la misma cantidad absoluta de utilidad que cualquier otro causante, entendido ello en el sentido de que las exiguas contribuciones que pagasen los pobres representarían un sacrificio igual al de los cuantiosos impuestos que pagasen los ricos; **b)** teoría del sacrificio proporcional en virtud de la cual cada causante debería entregar la misma proporción de la utilidad total de su ingreso, es decir, ajustándose las cargas conforme a las relativas utilidades totales supuestas según los diferentes ingresos; **c)** teoría del sacrificio marginal equivalente por la cual la desutilidad marginal en que incurre cada causante debería ser igual; **d)** teoría del sacrificio mínimo donde la suma de las áreas de la unidad sacrificada, tanto directa como indirectamente, por los causantes deberá ser tan pequeña como sea posible en proporción con la recaudación asegurada, es decir que hay que causar a la gente las menores molestias y los menores sacrificios.⁹⁸

⁹⁸ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA, Capítulo I, Derecho Constitucional Tributario, página 54



Por último la hoy Corte Constitucional en fecha 13 de marzo de 2009 al expedir la “Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC” dentro del caso signado con el número 0005-09-IC manifestó que “...el principio de equidad es el presupuesto indispensable por el cual se llega a la igualdad material y pretende que el Estado realice una adecuada distribución de cargas y ventajas sociales...”, si bien dicha sentencia se relaciona con un tema ajeno al tributario como es el caso del endeudamiento externo, no es menos cierto que con ello se ha sentado una pauta de lo que se ha de entender por el principio de equidad consagrado, no solo en el ámbito tributario, dentro de nuestra Carta Magna.

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- Diremos que por el “principio de equidad” debemos entender aquel principio en virtud del cual toma vigencia la idea de gravar por igual a todos los individuos que obtengan ingresos similares o equivalentes, debiendo por ende éstos contribuir tributariamente al sostenimiento del Estado en una igual proporción, en otras palabras, en virtud de la equidad tributaria la distribución de

DR. JUAN PACHECO SOLANO



las cargas impositivas debe ser realizada por el legislador tomando en consideración siempre la capacidad económica de los sujetos pasivos de dicha imposición.

Ahora bien, del profundo análisis realizado ut supra considero pues que el establecimiento de este principio resulta de gran importancia más aún si consideramos que ha sido eliminado el principio de igualdad que aunque mencionado reiteradamente en la Constitución de la República, no ha sido considerado dentro de los principios tributarios del derecho tributario, ahora no con ello quiero decir que el principio de igualdad y equidad sean equivalentes, por el contrario, si bien se tratan de principios estrechamente vinculados, son dos principios totalmente diferentes e independientes.

Dicha importancia radica en el hecho que a la equidad la debemos entender como un principio ético y sinónimo de justicia plasmado en esa obligación del legislador de respetar el derecho de los sujetos pasivos de una carga tributaria a recibir tratamiento igual al de aquellos que se

DR. JUAN PACHECO SOLANO



encuentran en una igual o similar situación de hecho, quienes si bien están obligados a contribuir con el gasto estatal, empero ello deberán hacerlo de acuerdo a su real capacidad contributiva, a su real capacidad de pago.

Principio de Transparencia.- De conformidad con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁹⁹ transparencia es la “...cualidad de transparente...” que a la vez significa, de acuerdo a una de sus acepciones algo “...claro, evidente, que se comprende sin duda ni ambigüedad...”

Para Guillermo Cabanellas en su Diccionario Jurídico por transparencia es la “...percepción de los propósitos o intenciones ajenas, aún sin declararlas el interesado, ya sea por sus actos, por sus expresiones descuidadas o torpes o por sus antecedentes...”

A lo largo de toda la Constitución de la República vigente podemos encontrar articulados que hacen referencia a la

⁹⁹ Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo II, página 1502



transparencia, surgiendo la interrogante respecto de si esa transparencia debe ser entendida como el pilar del principio de publicidad de la actuación estatal, en virtud de la cual la población tiene el derecho a acceder y conocer todo el accionar de los órganos estatales, precautelando así la vigencia del Estado de Derecho y tornando efectivo el ejercicio de un control social al accionar de las autoridades públicas, o en su defecto debe ser entendido como la obligatoriedad del legislador de emitir normas claras, precisas que permitan “transparentar” la intención misma del legislador al momento de establecer una norma.

En virtud de la primera hipótesis se sostiene que es totalmente reprochable el hecho que se guarde reserva respecto de información pública pues la misma nos pertenece a todos, constituyendo los representantes estatales únicamente unos delegados del pueblo soberano y a quien en última instancia se deberá rendir cuentas.

En este sentido Eduardo García de Enterría sostiene que “...de todos estos derechos nuevos, el derecho de acceder

DR. JUAN PACHECO SOLANO



a los archivos y registros administrativos es, sin duda, el más trascendental y está llamado a transformar radicalmente los hábitos tradicionales de nuestra administración que, a partir de ahora, está emplazada a actuar en despachos de cristal, a la vista de todos los ciudadanos y no sólo de los interesados en cada procedimiento concreto...”, concluye el autor manifestando que en base a este principio se garantiza la “...transparencia de la actividad de la Administración cuyas razones y criterios de decisión son, a partir de ahora, accesibles para todos...” hecho que a la vez garantizaría el control ulterior de las decisiones administrativas.

Con respecto a la segunda hipótesis Héctor Villegas¹⁰⁰ sostiene que el postulado de la "transparencia tributaria", se cumpliría si la ley fiscal determina con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles,

¹⁰⁰ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 556



sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración.

En otras palabras para Villegas el cumplimiento de éste principio queda supeditado a la obligatoriedad del legislador de emitir normas tributarias en las que se deje claramente consignados los datos antes mencionados, siendo necesario, sostiene Villegas, "...que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos...".

Con la finalidad de otorgar una mayor importancia a este principio, Villegas menciona que constituye un elemento importante del mismo la difusión de las normas tributarias, las cuales de manera obligatoria deberían ser publicadas y explicadas, no sólo por el medio que señala la ley como



obligatorio (el Boletín Oficial)¹⁰¹, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean conocidas por los afectados en el menor tiempo posible.

Por último la Corte Constitucional dentro de la misma causa citada ut supra, al expedir la “Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC” manifestó que la “...transparencia constituye un deber específico, relacionado con la moralidad, fidelidad y claridad que debe presidir toda actividad del sector público...”.

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- Con la finalidad de establecer una definición de este principio he considerado apropiado conjugar las dos hipótesis antes mencionas, con esta aclaración diré que por el “principio de transparencia” debemos entender aquel principio en virtud del cual se expidan normas de índole fiscal en las cuales se establezcan disposiciones claras y precisas, que permitan conocer los derechos y deberes de los contribuyentes, así

¹⁰¹ Medio de difusión legal argentino, para el caso Ecuatoriano se deberá entender al Registro Oficial.



como los deberes y obligaciones de la administración tributaria, obligaciones dentro de las cuales se deberá entender incluida la obligación de transparentar su accionar permitiendo con ello el acceso a la información con la que ésta cuenta, siempre considerada con relación a un contribuyente.

De la definición antes expuesta se deriva la importancia de este principio, importancia que radica en el hecho que al constituir una obligación del legislador el establecer normas claras, precisas y fácilmente comprensibles, se estaría dotando al contribuyente de certeza con respecto a sus derechos, deberes y obligaciones y con ello generando una seguridad jurídica, tributariamente hablando, que viabilice o de realce a la consecución y la plena vigencia de un verdadero Estado Constitucional de Derechos.

Principio de Suficiencia Recaudatoria.- Constituye tal vez el más novedoso principio del derecho tributario introducido en nuestra legislación a raíz de la aprobación y promulgación de la Constitución de Montecristi.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



De conformidad con dos de las acepciones dadas en el Diccionario de Real Academia de la Lengua¹⁰², diremos que por suficiencia hemos de entender “...capacidad, aptitud...” o “...bastante...”.

De acuerdo al mismo diccionario antes invocado por suficiente hemos de entender “...bastante para lo que se necesita...”

Por su parte de conformidad con el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas, por suficiencia hemos de entender “...aptitud; dotación bastante de elementos o amplitud para desenvolver una actividad...”

Doctrinariamente Villegas¹⁰³ sostiene que entre los problemas que deben resolver los sistemas tributarios está la necesidad que “...los tributos que conforman el sistema sean productivos y que originen un rendimiento suficiente,

¹⁰² Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Tomo II, página 1430

¹⁰³ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, página 523



tanto en épocas normales como anormales...”, rendimiento suficiente que debe ser entendido de acuerdo al fin mismo de la tributación, esto es, una adecuada recaudación de ingresos que permitan cubrir las gastos públicos.

Zabala Ortiz¹⁰⁴ sostiene que una de las características que debe cumplir todo sistema tributario es el de “suficiencia” en virtud de la cual “...los impuestos (debió decir tributos) que se establecen por ley, en virtud de la potestad tributaria, deben ser suficientes para financiar el gasto público sin necesidad de recurrir a mas impuestos u otras fuentes de financiamiento estatal...”

Enrico de Mita¹⁰⁵ sostiene, citando jurisprudencia de su país de origen que “...el interés general en la recaudación de los tributos representa un interés vital para la colectividad, en la medida que hace posible el funcionamiento regular de los servicios públicos...”,

¹⁰⁴ José Luis Zabala Ortiz, Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica CONOSUR, Límites Jurídicos de la Potestad Tributaria, Principio de Equidad, página 26

¹⁰⁵ Enrico de Mita, Colección Académica.- La Relación Jurídico-Tributaria. El Procedimiento de Aplicación de la Normativa Tributaria, Editorial FEDYE, Capítulo XXXVIII. Función y Actos de Recaudación, página 545



recaudación que si bien debe ser constante debe respetar el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, Enrico de Mita sostiene que, “...la recaudación debe ser regular y constante porque debe garantizar un flujo periódico de ingresos que permita al ente público una disponibilidad de medios financieros para hacer frente al sostenimiento de los servicios públicos...”, de lo que se colige que, siguiendo a Carnelutti autor citado por Enrico de Mita, “...El Estado es un acreedor que no puede esperar...”

Ahora, si bien es cierto que el Estado necesita de esos recursos para poder cumplir con sus fines y funciones propias, en definitiva para el sostenimiento de los gastos públicos, no es de olvidar que debería constituir una obligación constitucional del Estado, el establecer y recaudar los tributos, tomando en consideración la real capacidad contributiva de los contribuyentes, principio que si bien, prima facie, no ha sido recogido en nuestra Carta Magna, debe mantenerse vigente en todo ordenamiento



jurídico, incluido el Ecuatoriano, como efectiva vigencia del principio de no confiscatoriedad de una carga tributaria.

Por su parte Rodrigo Patiño Ledesma¹⁰⁶ sostiene que la denominada suficiencia recaudadora consiste en “...la obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y el cumplimiento de las metas de política fiscal...”.

Sostiene el autor que lo que busca este principio es “...satisfacer las necesidades fiscales del Estado, sin sacrificar la auténtica capacidad económica de los contribuyentes...”, pues no aceptar ello nos llevaría a asegurar que “...en el nuevo sistema la cantidad, calidad y condiciones de la prestación tributaria, ya no responde a la necesaria relación entre la posesión de riqueza y el valor de la cuota del tributo que grava a esa riqueza, sino a la cantidad de recursos que el Estado requiera para cumplir

¹⁰⁶ Rodrigo Patiño Ledesma, Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, página 10



sus propósitos...”¹⁰⁷, lo que, a decir del autor, nos llevaría a suponer que “...la tributación se está regulando sobre la base de la majestad o imperio del poder y no sobre el concepto de la disposición de bienes por parte de los ciudadanos....”, aspecto que constituiría una flagrante vulneración de derechos y principios constitucionalmente reconocidos, no solamente tributarios, sino inclusive de otra índole como el derecho a la propiedad, pues la administración estaría recaudando recursos donde no los hay, tornando con ello al tributo en confiscatorio y por lo mismo atentatorio al derecho constitucional a la propiedad.

Concepto e Importancia o Crítica de su jerarquización a nivel constitucional.- Al reconocerse en nuestra Constitución en su Art. 1 que nos encontramos ante un “...Estado constitucional de derechos y justicia...”, considero que no cabría siquiera la idea de pensar que estamos ante un principio que conlleva la obligatoriedad de la administración de satisfacer las necesidades fiscales del

¹⁰⁷ Rodrigo Patiño Ledesma, Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, página 11



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

Estado sin considerar la real capacidad contributiva de los contribuyentes.

Por ello considero que por suficiencia recaudatoria se debe entender, no el alcanzar un determinado monto de recaudación, sino a la obligatoriedad que tiene la administración para realizar una recaudación oportuna, evitando la elusión tributaria y más aún desterrando definitivamente de nuestra realidad tributaria la evasión tributaria.

En cuanto a la importancia de la consagración de la suficiencia recaudatoria como un principio constitucional del derecho tributario, considero que si visto desde la perspectiva por mí sostenida, resulta de trascendental importancia para la consecución de los recursos necesarios para la prestación de servicios públicos y satisfacer las necesidades de la colectividad, no obstante ello, considero que en sí no estamos ante un principio del derecho tributario pues el mismo no constituye per sé, recordando a Villegas, un postulado que se asume como limitador u

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

*orientador de las decisiones estatales en cuanto a la
adopción de determinados impuestos y su configuración,*

sino que nos encontramos frente a una verdadera característica que debe ostentar la administración tributaria o a lo sumo frente a un objetivo de una verdadera política fiscal en los términos previstos en el Art. 285 de nuestra Constitución.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



CONCLUSIONES:

El presente trabajo y esfuerzo investigativo nos ha permitido tener una visión más amplia de los denominados principios constitucionales del derecho tributario, tanto de aquellos que han sido reconocidos doctrinariamente así como de aquellos que han sido recogidos por nuestro ordenamiento jurídico, tanto aquellos que históricamente fueron reconocidos en las Constituciones del Ecuador así como de aquellos recientemente consagrados en el Art. 300 de nuestra vigente Carta Magna, de dicho análisis he podido concluir en lo siguiente:

1.- La Constitución de la República del Ecuador expedida en la denominada ciudad Alfaro, Montecristi, posteriormente aprobada vía referéndum y publicada en el Registro Oficial No. 449 de fecha 20 de octubre de 2008, introduce en su texto modificaciones e innovaciones de trascendental importancia en el ámbito tributario.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



2.- Los principios del derecho tributario, consagrados y elevados en la vigente Constitución de la República a rango constitucional, constituirán a partir de la vigencia de la Constitución de Montecristi, los nuevos límites de la política tributaria a ser respetados de manera obligatoria por parte del legislador ordinario al momento de expedir la normativa tributaria secundaria.

3.- Del análisis mismo de la norma constitucional se evidencia que ha existido una alarmante omisión de los principios del derecho tributario, considerados como base y pilar fundamental de todo sistema tributario, caso concreto del principio de igualdad y capacidad contributiva, los cuales no han sido recogidos ni reconocidos por nuestro legislador constitucional dentro del Art. 300 de la Carta Magna vigente, en donde de manera específica se trata lo referente a los principios del régimen tributario.

4.- No obstante la conclusión antes mencionada, conforme se ha sostenido en el presente trabajo, debe considerarse que los principios de igualdad y capacidad contributiva se

DR. JUAN PACHECO SOLANO



mantienen con plena vigencia dentro de nuestra legislación, no solo por constituir la piedra base del sistema tributario, sino por el mismo hecho que nuestra Constitución reconoce al Estado como uno constitucional de derecho.

5.- El legislador constitucional ha introducido dentro de nuestro ordenamiento jurídico como principios del derecho tributario, verdaderas innovaciones como es el caso de los principios de *eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria*, sin embargo de ello no los ha definido ni ha delimitado su alcance, de tal modo que se permita conocer con claridad su real sentido y a la vez evite con ello la aplicación de subjetividades en su interpretación.

6.- Con relación a la conclusión anterior, no todos esos principios constitucionales del derecho tributario, recogidos y reconocidos por el legislador constitucional en el Art. 300 de la vigente Constitución de la República, deben ser considerados como tales, ni ostentar esa calidad.



7.- Si analizamos desde el punto de vista del contribuyente podemos asegurar que se ha verificado un verdadero retroceso en el ámbito tributario Ecuatoriano, al establecerse con rango constitucional y como un principio del derecho tributario, la irretroactividad de la normativa tributaria de una manera general, cerrando con ello toda posibilidad de establecer normas tributarias con efecto retroactivo, sin considerar si éstas pueden o no beneficiar a los contribuyentes.

8.- El principio *nullum tributum sine lege* se mantiene dentro de nuestro ordenamiento como un límite a la administración y como una verdadera garantía y derecho de los contribuyentes.

9.- Con la finalidad de evitar subjetividades en la interpretación de los nuevos principios del derecho tributario, ellos deberán ser interpretados con relación siempre a los demás principios tributarios y a los derechos y garantías constitucionales que le asisten a todos los habitantes del Estado.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



RECOMENDACIONES

1.- El legislador ordinario, tal y como lo ha hecho para otros casos, debería pensar en la posibilidad de expedir una ley interpretativa del Art. 300 Constitucional, en la cual se establezca una suerte de definición y delimitación del alcance de los nuevos principios constitucional del Derecho Tributario.

2.- No obstante la conclusión sostenida de que a pesar de la omisión del legislador constitucional al no incluir dentro de los principios del derecho tributario a los principios de igualdad y capacidad contributiva, éstos mantienen plena vigencia dentro de nuestro ordenamiento jurídico, con la finalidad de evitar posibles arbitrariedades o interpretaciones subjetivas las Universidades, el IEDT y en general todo contribuyente, apoyados en lo previsto en los artículos 103 y 441 numeral 1) de la Constitución de la República, deberían propender una reforma Constitucional a través de la cual se incluya, se reconozca y se ratifique dentro de nuestro ordenamiento jurídico constitucional, la

DR. JUAN PACHECO SOLANO



plena y efectiva vigencia de los principios del derecho tributario de la igualdad y la capacidad contributiva, pilares fundamentales de todo ordenamiento jurídico tributario.

3.- Ante la imposibilidad de realizar las reformas antes aludidas corresponderá al legislador ordinario o en su defecto a la función judicial a través de sus fallos y el establecimiento de jurisprudencia, el establecer y definir el verdadero alcance de los nuevos principios del derecho tributario.

4.- El legislador ordinario o en su defecto la misma función judicial, ante la falta de reformas oportunas y necesarias, deberán establecer la plena vigencia o no dentro de nuestro ordenamiento jurídico de los principios del derecho tributario de la igualdad y capacidad contributiva.



BIBLIOGRAFÍA

LIBROS CONSULTADOS

- Aguilera Portales, Rafael y Espino Tapia, Diana Rocío, Revista Telemática de Filosofía del Derecho, Nº 10, 2006/2007, ISSN 1575-7382, “Fundamento, Garantías y Naturaleza Jurídica de los Derechos Sociales ante la crisis del Estado Social de Derecho”
- Baleeiro, Aliomar, Urna introdução a ciencia das finanzas, Río de Janeiro tomo 1
- Castillo Córdova, Luis, Los derechos Constitucionales. Elementos para una teoría general, Palestra, Lima 2007.
- Cea Egaña, José, Teoría y Práctica del constitucionalismo, Logos, 2007.



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- Delgadillo, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Ediciones EVEREST, Límites a la Potestad Tributaria, Principio de Legalidad.
- DÍAZ, ELÍAS, Estado de Derecho y sociedad democrática, Taurus, Madrid, (3ºed.), 1998.
- Díaz Palacios, Julio, El Estado Constitucional de Derecho en el Marco de la Descentralización en los Países Andinos, InWEnt.
- Durán, Víctor Manuel, Ponencia realizada en la VII Conferencia Latinoamericana de Trabajadores de los Servicios Públicos "Estado Social de Derecho, Democracia y Participación" Valle de Bravo, México.
- Enrico de Mita, Colección Académica.- La Relación Jurídico-Tributaria. El Procedimiento de Aplicación de la Normativa Tributaria, Editorial FEDYE.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- García Pelayo, Manuel, Estado Social y sus Implicaciones/Evolución del Estado en el pensamiento Político, Editorial Petrel Barcelona, Problemas del Estado Contemporáneo.
- García Vizcaino, Catalina, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, parte general, Ediciones DEPALMA.
- Gutiérrez Casas, Carlos, “El Estado Constitucional de Derechos y los Principios, frente al paradigma del positivismo jurídico”, Editorial ICESA, Revista 65, Universidad Autónoma de Juárez, 2004.
- Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Capítulo IV, Los Principios de la Imposición en el Derecho Constitucional Argentino, El Principio de Legalidad.
- Kelsen, Hans. Teoría pura del Derecho, Ert. Losada, Bs. Atres.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- Linares Quintana, Segundo V., Tratado de la ciencia del Derecho constitucional, t. VI.
- López, Mario Justo, Manual de Derecho Político, Editorial KAPELUSZ S.A., Primera Parte, Capítulo X. El Estado, institución-cuerpo.
- Lucas Verdú, Pablo, Lucha por el Estado de Derecho/Studia albornotiana, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1975.
- Luigi Ferrajoli, Positivismo crítico, derechos y democracia, Revista Isonomía N° 16, abr/2002.
- Mehl, Lucien, Elementos de la Ciencia Fiscal, Barcelona.
- Melzi, Flavia Irene, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Principios Constitucionales.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- Orozco Henríquez, J. Jesús, Diccionario Jurídico Mexicano
- Patiño Ledesma, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano.
- Peralta, Ramón, Sobre la Naturaleza del Estado Constitucional, Revista de Estudios Políticos, número 125, julio-septiembre 2004.
- Pérez Luño, A., Los derechos fundamentales, 5ª ed., Tecnos, Madrid 1993.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- Salas Villalobos, Sergio, Nuevas Dimensiones del constitucionalismo, 2003. Revista Judicial. Santiago de Chile.
- Sanchís, Prieto, Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales, Trotta, Madrid, 2003.
- Troya Jaramillo, José Vicente, El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano, homenaje a Ramón Valdés Costa.
- Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo IV, Sección Primera, El Principio de Legalidad
- Vázquez, Marisa, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario.
- Welcker, Carl Th., “Die Letzten Gründe von Recht, Staat und Strafe” (Los supremos fundamentos del Derecho, del Estado y las penas), Giessen 1813, libro 1, Capítulo 6
- Zabala Egas, Jorge, Derecho Constitucional, Tomo II, Editorial EDINO, Sumario I. Estado de Derecho Racional.
- Zabala Ortiz, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica CONOSUR, Límites Jurídicos de la Potestad Tributaria.
- Cabanellas, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual
- Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición.

DR. JUAN PACHECO SOLANO



LEYES CONSULTADAS

- Constitución de la República del Ecuador.
- Constituciones Políticas de la República del Ecuador de 1929, 1979, 1984 y 1998.
- Constitución de la República de Brasil.
- Constitución de la República de Chile.
- La Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789
- Jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- <http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html> - Abril 2010



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

- www.derechoecuador.com – Caicedo Tapia, Danilo, Estado Social de Derecho, Ediciones Legales - Abril 2010
- www.juridicas.unam.mx – Cajica Lozada, Gustavo, Estado Constitucional de Derecho y Legitimidad Democrática, Comentarios al Texto de Ferrajoli, revista de la Escuela Libre de Derecho de Puebla - Abril 2010
- <http://www.gerencie.com/principio-de-estado-social-de-derecho.html> - Abril 2010

DR. JUAN PACHECO SOLANO